



רשימת עמדות חייבות בדיווח לשנת המס 2025

בנושא מס הכנסה

- 1..... רשימת עמדות חייבות בדיווח לשנת המס 2025
- 1..... בנושא מס הכנסה
- 6..... עמדה מספר 01/2016 - דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך
- 6..... עמדה מספר 02/2016 - דיבידנד מתאגיד מיוחד
- 7..... עמדה מספר 03/2016 - ניכוי בעד פחת
- 7..... עמדה מספר 04/2016 - זקיפת שווי שימוש ברכב
- 7..... עמדה מספר 05/2016 - אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי
- 8..... עמדה מספר 06/2016 - זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד
- 8..... עמדה מספר 07/2016 - הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות
- 8..... עמדה מספר 08/2016 - הזכאות לפטורים אינה ניתנת להעברה לאחר
- 8..... עמדה מספר 09/2016 - הזכאות לקיזוז הפסדים אינה ניתנת להעברה לאחר
- 9..... עמדה מספר 10/2016 - הזכאות לקבלת זכויים בגין מסי חוץ אינה ניתנת להעברה לאחר
- 9..... עמדה מספר 11/2016 - "מס יציאה" לגבי אדם שחדל להיות תושב ישראל
- 9..... עמדה מספר 12/2016 - שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק
- עמדה מספר 13/2016 - יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) על ידי תושב חוזר ותיק או עולה חדש
- 10..... עמדה מספר 14/2016 - תקרת מסי חוץ
- 11..... עמדה מספר 15/2016 - מסי חוץ מוחזרים
- 11..... עמדה מספר 16/2016 - קיזוז הפסדים של ישות המסווגת באופן שונה במדינות שונות
- 11..... עמדה מספר 17/2016 - יישום סעיף 163 לפקודה בנוגע להכנסת דיבידנד משורשר
- 11..... עמדה מספר 18/2016 - דיבידנד רעיוני המתקבל מחברת משלח יד זרה
- 12..... עמדה מספר 19/2016 - הכנסה פאסיבית שמקורה בדיבידנד המתקבל בידי חברה נשלטת זרה
- 12..... עמדה מספר 20/2016 - הוראות סעיף 97(ב3) - זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל
- 12..... עמדה מספר 21/2016 - זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תושבות
- 13..... עמדה מספר 22/2016 - זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תנאי
- 13..... עמדה מספר 23/2016 - קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (חנ"ז)
- 13..... עמדה מספר 24/2016 - חישוב רווחים ראויים לחלוקה (רר"ל) במכירת מניות של חברה זרה
- 13..... עמדה מספר 25/2016 - תשלומים של תושב ישראל באמצעות סניף או חשבון בנק מחוץ לישראל
- 14..... עמדה מספר 26/2016 - חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל
- 14..... עמדה מספר 27/2016 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחשבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה
- 14..... עמדה מספר 28/2016 - קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי ממסי חוץ
- 14..... עמדה מספר 29/2016 - מחירי העברה בעסקה בין לאומית המחושבת לפי שיטת עלות מרווח (+ Cost) ..



- עמדה מספר 30/2016 – מחירי העברה בעסקה בין לאומית באמצעות צד ג' 15
- עמדה מספר 31/2016 - רכישת אמצעי שליטה בחברה נשלטת זרה באמצע שנה 15
- עמדה מספר 32/2017 – מיסוי "מטבעות וירטואליים" 15
- עמדה מספר 33/2017 - "משיכה" לפי סעיף 3(ט) לפקודה מחברה תושבת מדינת אמנה 16
- עמדה מספר 34/2017 - הגדרת דירה בחברה לפי סעיף 3(ט) לפקודה 16
- עמדה מספר 35/2017 - לא יראו הון מניות ופרמיה כיתרת זכות בחברה לפי סעיף 3(ט) לפקודה 16
- עמדה מספר 36/2017 - הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי ברר"ל בחלופת המס 16
- עמדה מספר 37/2017 - רווחי אקוויטי הכלולים בחישוב הרר"ל 16
- עמדה מספר 38/2017 - רווחי אקוויטי של חברה זרה הכלולים בחישוב הרר"ל 17
- עמדה מספר 39/2017 - אופן חישוב רווחי אקוויטי בחלופת המס 17
- עמדה מספר 40/2017 - דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על מכירה של נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שכלל תמורה באשראי 17
- עמדה מספר 41/2017 - דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על השבח בעסקת תמורות 18
- עמדה מספר 42/2017 - רכישה עצמית של מניות - סיווג העסקה 19
- עמדה מספר 43/2017 - "מניות פנטום" אינן נכנסות לגדרי סעיף 102 19
- עמדה מספר 44/2017 - ניכוי מס במקור בשל הוצאות המיוחסות להכנסות מוסד הקבע בישראל או להכנסת תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה 20
- עמדה מספר 45/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי 20
- עמדה מספר 46/2017 – מכירת מניה של חברה זרה, על ידי תושב חוזר, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי .. 20
- עמדה מספר 47/2017 – יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס נאמנות על ידי נאמן או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנות 21
- עמדה מספר 48/2017 - חלוקות לתושב ישראל, שמקורן בהכנסות זרות בנאמנות שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר 22
- עמדה מספר 49/2017 - פעילות העולה לכדי מוסד קבע על אף שמנויה בחריגים להגדרת מוסד קבע 22
- עמדה מספר 50/2017 - יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי ממס זר בלבד 22
- עמדה מספר 51/2017 - חישוב בסיס כיסוי העלויות בחברות המדווחות בשיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח (COST+) 23
- עמדה מספר 52/2018 - יתרת זכות שקוזזה מעלות הדירה שהועברה לבעל מניות בחברה להוראות המעבר לסעיף 3(ט) לפקודה 23
- עמדה מספר 53/2018 - חזקת ההכנסות בחברת מעטים לפי סעיף 62א לפקודה 23
- עמדה מספר 54/2018 - הכנסת עבודה שמתקבלת בידי תושב חוץ בגין עבודתו בישראל 23
- עמדה מספר 55/2018 - אי "הפשרת" או אי ייחוס עלות מניות לעניין חישוב הרווחים שלא שולמו וסכום הרווחים הפסיביים או סכום ההכנסות הפסיביות- סעיף 75ב 24
- עמדה מספר 56/2018 - לא יינתן זיכוי עקיף בפירוק חברה זרה על-ידי חברה ישראלית 25
- עמדה מספר 57/2018 - הפסד שמקורו בחוץ לארץ ושנוצר לתושב חוזר ותיק או עולה חדש בתקופת ההטבות 26
- עמדה מספר 58/2018 - הפסד הון שנוצר בעת מכירת נכס לאחר תקופת ההטבות בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר ושמותר בקיזוז 26



26	עמדה מספר 59/2019 - חישוב סכום הרר"ל החשבונאי כאשר מדובר בהפסדי אקוויטי
26	עמדה מספר 60/2019 - חישוב סכום הרר"ל במקרה של רכישה עצמית של מניות
27	עמדה מספר 61/2019 - סיווג הכנסה מחלוקה בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות
28	עמדה מספר 62/2019 - מיזוג משולש הופכי
28	עמדה מספר 63/2019 - הפסד מעבודה ממושכת
28	עמדה מספר 64/2019 - ייחוס הוצאות לנישום העוסק בבנייה של "יחידות עבודה"
29	עמדה מספר 65/2019 - ניכוי בגין נזקי טבע
29	עמדה מספר 66/2019 - ניכוי בגין התקפות מהאוויר
29	עמדה מספר 67/2019 - חלוקת רווחים כלואים
30	עמדה מספר 68/2019 - מתן בונוס במסווה של הקצאת מניות
31	עמדה מספר 69/2019 - אי הכרת הוצאות פחת בגין נכס שאינו בבעלות הנישום (כגון בעסקאות BOT או PFI)
31	עמדה מספר 70/2019 - תשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הנית
31	עמדה מספר 71/2019 - הכנסות והוצאות בגין עסקאות של גידור שאינו גידור חשבונאי
32	עמדה מספר 72/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחנ"ז
32	עמדה מספר 73/2019 - דיבידנד רעיוני בחנ"ז לתושב חוזר ותיק, לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר
32	עמדה מספר 74/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחמי"ז
33	עמדה מספר 75/2019 - דיבידנד רעיוני בחמי"ז לתושב חוזר ותיק או לתושב ישראל לראשונה
33	עמדה מספר 76/2019 - חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק, תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות
33	עמדה מספר 77/2019 - תנאי ההכנסות הפאסיביות בחברה נשלטת זרה במקרה של קבוצת חברות
33	עמדה מספר 78/2019 - תקופת הפטור המקסימלית בנאמנות תושבי ישראל שאחד מיוצריה היה לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או לתושב חוזר
34	עמדה מספר 79/2019 - חלוקה לאחר תקופת הפטור שמקורה ברווחים שהופקו ונצמחו בתקופת הפטור בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה
34	עמדה מספר 80/2019 - החזקה באמצעי שליטה שאינם מניות לעניין חברה נשלטת זרה
34	עמדה מספר 81/2020 - דוחות מאוחדים עם אגודה שיתופית חקלאית
34	עמדה מספר 82/2020 - זיכוי ממס זר על הכנסה שהתקבלה מתאגיד זר שקיימת שונות בסיווג בין מדינת התושבות של המחזיק בו לבין מדינת התאגדותו
35	עמדה מספר 83/2020 - סיווג של נאמנות שמקורה בהקניה בנאמנות תושבת ישראל בה יוצר תושב ישראל אחד לפחות או בנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה קרובים, שלא דווח על אירוע רווח הון בהקניה
35	עמדה מספר 84/2020 - קיטון בהון המדווח של נאמנות מסוימות בדרך של הקניה או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי
36	עמדה מספר 85/2020 - לא ניתן לקזז הפסדים לאחור לצורך חישוב רווחים שלא שולמו בחברה נשלטת זרה
37	עמדה מספר 86/2020 - זיכוי ממס זר בגין הכנסת חוץ הפטורה בחלקה בישראל
37	עמדה מספר 87/2020 - לא יינתן עודף זיכוי בשנה השוטפת ועודף זיכוי מועבר לשנים הבאות כשנבחרה האפשרות לזיכוי עקיף ולא זיכוי ישיר



- עמדה מספר 88/2020 - מסים שהטלתם נדחית למועד חלוקת הרווחים בפועל לא יילקחו בחשבון לצורך יישום הוראות סעיף 75ב לפקודה (לצורך חישוב הרווחים שלא שולמו והמס החל) 37
- עמדה מספר 89/2020 - היחס שבין הוראות אמנת המס לדין הפנימי בנוגע לזיכוי ממס זר 37
- עמדה מספר 90/2020 - זיכוי עקיף בגין דיבידנד שהתקבל ממדינה זרה אחת כנגד מס חברות ששולם במדינה זרה אחרת 38
- עמדה מספר 91/2021 - המרה של אמצעי תשלום מבוזרים (המכונים "מטבעות וירטואליים") 39
- עמדה מספר 92/2021 - רווחים ראויים לחלוקה במכירת מניות של חברה הזכאית להטבות במס מכוח החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן - "חוק עידוד") 40
- עמדה מספר 93/2021 - חלוקת "רווחים כלואים" 40
- עמדה מספר 94/2021 - תשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הונית 41
- עמדה מספר 95/2021 - הכנסות והוצאות בגין עסקאות של גידור שאינו גידור חשבונאי 42
- עמדה מספר 96/2021 - מתנה לתושב חוץ מתושב ישראל אינה פטורה ממס מכוח סעיף 97(א)(5) 42
- עמדה מספר 97/2021 - לא יינתן זיכוי ממיסים שאינם מיסי חוץ, אשר שולמו לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל 42
- עמדה מספר 98/2021 - לא יינתן זיכוי עקיף בגין דיבידנד מגולם שמקורו ברווחי אקוויטי של חברת הבת הזרה 43
- עמדה מספר 99/2021 - קביעת דיני המס בישראל לצורך קביעת ההכנסה של חבר בני אדם זר לעניין חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה 43
- עמדה מספר 100/2021 - סיווג חברה המוחזקת בשרשרת חברות כחברה נשלטת זרה במקרה בו שיעור המס החל על החברה המחזיקה בה עולה על 15% 44
- עמדה מספר 101/2021 - רווח או הכנסה משינוי מבנה בידי חבר בני אדם שאינו תושב מדינה גומלת יכלול בחישוב "רווחים שלא שולמו" 44
- עמדה מספר 102/2021 - הקדש הפועל להשגת מטרה שאינה מטרה ציבורית בלבד לא יוחרג מפרק הנאמנויות 44
- עמדה מספר 103/2021 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס בנאמנות על ידי נאמן או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות 45
- עמדה מספר 104/2021 - תושב ישראל המקבל חלוקות בעקיפין מנאמנות שמקור הונה בנאמנות שבה הוא נהנה 46
- עמדה מספר 105/2021 - נאמנות נהנה תושב חוץ שבהתקיים תנאי יתווסף לה בעתיד נהנה תושב ישראל תסווג כנאמנות תושבי ישראל 46
- עמדה מספר 106/2021 - סיווג של נאמנות שמקורה בהקניה בנאמנות תושבת ישראל בה יוצר תושב ישראל אחד לפחות או בנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה קרובים, שלא דווח על אירוע רווח הון בהקניה 46
- עמדה מספר 107/2021 - קיטון בהון המדווח של נאמנויות מסוימות בדרך של הקניה או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי' 47
- עמדה מספר 108/2021 - הפסד מועבר שנצמח לתושב חוץ טרם היותו תושב ישראל לא יותר בקיזוז כנגד הכנסות שהופקו בישראל לאחר הפיכתו לתושב ישראל 48
- עמדה מספר 109/2021 - קביעת מחיר מקורי ויום רכישה בנכס שהתקבל במתנה או בהורשה מאת תושב ישראל לראשונה/תושב חוזר ותיק/תושב חוזר 49
- עמדה מספר 110/2022 - הפחתת סכום הדיבידנד הרעיוני המתואם מחברה נשלטת זרה מהדיבידנד שחולק בפועל 49



- עמדה מספר 111/2022 - הכנסות פטורות בעת בחינת עמידתו של חבר בני אדם בהגדרת "חברה נשלטת זרה" וחשוב ה"רווחים שלא שולמו" 49
- עמדה מספר 112/2022 - קיזוז מיסי חוץ כנגד חבות המס על "דיבידנד רעיוני" מחברת משלח יד זרה 50
- עמדה מספר 113/2022 - זיכוי עקיף בעת חלוקת דיבידנד מחברה זרה ניתן רק על דיבידנד ורק לחבר בני אדם שמתחייב במס לפי סעיף 126(א) לפקודה 50
- עמדה מספר 114/2025 - תחולת הוראות סעיף 75ז(ה) לפקודה לעניין נאמנות קרובים שהפכה לנאמנות תושבי ישראל בעקבות עלייתו או חזרתו של יוצר הנאמנות לישראל והפיכתו מתושב חוץ לתושב ישראל 50
- עמדה מספר 115/2025 - יראו שתי נאמנויות או יותר אשר נוצרו על ידי אותו יוצר, כקרובות זו לזו – כמשמעות המונח "קרוב" בסעיף 88 לפקודה 50
- עמדה מספר 116/2025 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה 51
- עמדה מספר 117/2025 - אי ניצול עודף זיכוי במקום בו בחרו להשתמש בשיטת הזיכוי העקיף 52
- עמדה מספר 118/2025 - אי דיווח על העברת נכס או פירוק בהתאם להוראות סעיף 6 להוראת השעה 53
- עמדה מספר 119/2025 - דיבידנד בידי קיבוץ 54
- עמדה מספר 120/2025 - קיזוז הפסד הון מול הכנסה מעסק בהתאם להוראות סעיף 2(1) לפקודה 54



עמדה מספר 01/2016 - דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך

חברה שלה הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך בחברה המחלקת, יהא הדיבידנד חייב במס בהתאם להוראות סעיף 126(א) לפקודה, ולא יחול בגינו האמור בסעיף 126(ב) לפקודה.

לעניין זה, דיבידנד ייחשב שמקורו ברווחי שיערוך כאשר החברה המחלקת לא הייתה עומדת במבחן הרווח כאמור בסעיף 302 לחוק החברות אילולא היו לה רווחי שיערוך בדוח הכספי.

לאחר השלמת תקנות לעניין הגדרת "רווחי שיערוך" מכח סעיף 100א1 לפקודה, עמדה זו, תחול לגבי כל חלוקת דיבידנד למעט דיבידנד שחלות לגביו הוראות הסעיף כאמור.

"רווחי שיערוך" - רווחים שלא נתחייבו במס שנכללו בדוח הכספי של החברה המחלקת ושמקורם אינו ב"הכנסה" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, לרבות הכנסות שטרם הוכרו לצורכי מס בשל דיווח על בסיס מזומן.

"דוח כספי" - דוחות כספיים הנערכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים שעל פיהם נקבע "מבחן הרווח" בהתאם לסעיף 302(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן - "חוק החברות").

עמדה מספר 02/2016 - דיבידנד מתאגיד מיוחד

בעל מניות החייב במס על דיבידנד בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה (להלן - "בעל המניות"), המקבל דיבידנד מחברה משפחתית ו/או מחברת בית ו/או מאגודה שיתופית חקלאית (להלן - "התאגיד המיוחד"), אשר מקורו אינו בהכנסה החייבת המצטברת של התאגיד המיוחד - יהווה דיבידנד החייב במס בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה. למען הסר ספק, נוקט עמדה זו יכול ויהיה בעל המניות מקבל הדיבידנד ו/או התאגיד המיוחד החייב בניכוי מס במקור בעת חלוקת הדיבידנד.

לעניין זה, "הכנסה חייבת מצטברת של התאגיד המיוחד" היא הכנסתו חייבת של התאגיד המיוחד בתוספת הכנסה פטורה ממס ובניכוי הפסדים לצורכי מס של התאגיד המיוחד שנוצרו בתקופה בה חלו עליו הוראות סעיפים 64, 64א או 62 לפקודה, לפי העניין (להלן - "תקופת ההטבה") ובהפחתת המס החל על בעלי המניות של התאגיד המיוחד בשל ההכנסה כאמור בתקופת ההטבה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם.



להלן דוגמאות לחישוב ההכנסה החייבת המצטברת של התאגיד המיוחד (בהנחה שהתאגיד הוקם ביום 1.1.2010):

מסקנה	סה"כ הכנסה חייבת מצטברת של התאגיד המיוחד ע"פ העמדה לתום שנת 2014	2014	2013	2012	2011	2010	שנת מס	
כל חלוקה תהא חייבת במס	0	100	(100)	(100)	100	100	הכנסה חייבת	דוגמה 1
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מעמד התאגיד	
כל חלוקה תהא חייבת במס	0	100	(100)	(100)	(100)	100	הכנסה חייבת	דוגמה 2
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מעמד התאגיד	
חלוקה עד לסכום של 200 תהא פטורה ממס חלוקה מעבר ל-200, תהא חייבת במס	200	100	100	100	(100)	100	הכנסה חייבת	דוגמה 3
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מעמד התאגיד	
חלוקה עד לסכום של 400 תהא פטורה ממס חלוקה מעבר ל-400, תהא חייבת במס	400	(300)	100	100	100	100	הכנסה חייבת	דוגמה 4
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מעמד התאגיד	

עמדה מספר 03/2016 - ניכוי בעד פחת

הפחתות או ניכוי בעד פחת בגין נכסים בהתאם להוראות סעיף 17(8) לפקודה יהיו בהתאם לדין הספציפי בגין אותו הנכס. לא יותר ניכוי בעד פחת בשיעור השונה מהקבוע בדין בשל אותו הנכס. כמו כן, במקום בו לא נקבע שיעור פחת בדין בשל אותו נכס, לא יותר ניכוי בעד פחת בגין הנכס. למען הסר ספק, קביעת סיווג הנכס לצורך הפחתתו תהא בהתאם למבחן השכל הישר והאדם הסביר.

עמדה מספר 04/2016 - זקיפת שווי שימוש ברכב

זקיפת שווי שימוש ברכב תבוצע בהתאם לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987. זקיפת השווי תבוצע על פי החישוב הקבוע בתקנות כאמור ולא תתאפשר זקיפה בסכום שונה מהאמור בהן.

עמדה מספר 05/2016 - אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי

חבר בני אדם שבבעלותו מפעל מאושר או מוטב או מועדף כמשמעות המונחים בחוק עידוד, ייחס את הניכויים בחישוב הכנסתו החייבת בהתאם להוראות סעיף 3.3 [לחוזר מס הכנסה מספר 3/2006](#) הן להכנסתו החייבת במס מלא או מופחת והן להכנסתו הפטורה מכח חוק עידוד. עמדה זו תחול על הכנסה



חייבת בניכוי כלל ההוצאות המותרות של הנישום על פי כל דין כאמור בסעיף 3.2.3 לחוזר כאמור, כגון: הוצאות מחקר ופיתוח המותרות בניכוי מכח סעיף 20א לפקודה, הוצאות מימון וכיוצא בזאת.

עמדה מספר 06/2016 - זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד

הטבות המס הקבועות בחוק עידוד, יחולו במקום בו ההכנסה החייבת ממוסה בשיעור הקבוע בסעיף 126 לפקודה. יוחסה ההכנסה החייבת לנישום החייב במס בשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה, יהא חייב במס בהתאם לשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה ולא יחולו שיעורי המס הקבועים בחוק עידוד למעט מקום בו נקבע באופן מפורש שההטבה בחוק עידוד תינתן למי שחלות עליו הוראות סעיף 121 לפקודה (לדוגמה: הטבות מס ליחיד מכח פרק שביעי 1 לחוק עידוד שעניינו "הטבות במס לגבי בניינים להשכרה").

עמדה מספר 07/2016 - הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות

כל מקום בו נישום תבע ניכוי או הטבת מס המחייבת המצאת אישור מצד ג' (כגון: אישור המדען הראשי לצורך ניכוי הוצאות מחקר ופיתוח (להלן - "מו"פ"), אישור המדען הראשי לתביעת הטבות מס בגין מתן שירותי מו"פ תעשייתיים לתושב חוץ, אישור המדען הראשי בדבר קיומו של "ידע" כמשמעותו בסעיף 51 לחוק עידוד, אישור המפעל האחר בדבר מכירות רכיב במוצר אחר לעניין יישום תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007 וכיוצא בזאת) - לא נמצא בידי האישור עם הגשת דוח המס, לא יהא זכאי לניכוי או להטבה כאמור.

עמדה מספר 08/2016 - הזכאות לפטורים אינה ניתנת להעברה לאחר

הזכאות לפטור ממס, מלא או חלקי, אינה ניתנת להעברה לאחר בדרך כלשהי לרבות בדרך של הורשה. כך למשל, בעת מכירת נכסים בידי יורשים שקיבלו בירושה נכסים מתוך עיזבון של מוריש, כאשר המוריש היה זכאי להטבת מס טרם פטירתו (כגון: הטבות לפי סעיף 14, 97(ב), או 9(5) לפקודה), היורשים לא יוכלו לנצל את ההטבה שהיה זכאי לה המוריש.

עמדה מספר 09/2016 - הזכאות לקיזוז הפסדים אינה ניתנת להעברה לאחר

הזכאות לקיזוז הפסדים לצורכי מס של יחיד אינה ניתנת להקניה לנאמנות, להעברה לנישום אחר, או להורשה. נוקט העמדה החייב בדיווח הינו הנישום היורש או הנישום המבקש לנצל את הפסדים ובמקרה של הקניה לנאמנות, היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מגיש הדוח.



עמדה מספר 10/2016 - הזכאות לקבלת זיכויים בגין מסי חוץ אינה ניתנת להעברה

לאחר

הזכאות לקבלת זיכוי בגין מסי חוץ ששולמו, לרבות עודף זיכוי שנוצר בגין מסי חוץ ששולמו, אינם ניתנים להעברה לאחר לרבות בדרך של הורשה. כך למשל, יורש אינו זכאי לנצל זיכוי מסי חוץ שנוצרו אצל המוריש.

יובהר כי עמדה זו מבוטלת החל מדוחות המס לשנת 2022 ואילך.

עמדה מספר 11/2016 - "מס יציאה" לגבי אדם שחדל להיות תושב ישראל

סעיף 100א לפקודה לא סותר אמנות מס והוא אינו נסוג מפניהן. בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף, כשאדם מעתיק את תושבותו מישראל למדינה זרה, אף תהיה זו מדינה גומלת, הרי שרואים את נכסיו כאילו נמכרו לפני ניתוק התושבות, ובלבד שמכירת הנכס אינה חייבת במס בישראל במועד המימוש. מבלי לגרוע מהאמור, ככל שיווצר כפל מס בעת מכירת הנכס, ניתן לפנות להליכי הסכמה הדדית בניסיון ליישב את בעיית כפל המס בהתאם ל"[הוראת ביצוע מס הכנסה 23/2001 בנושא הליכי הסכמה הדדית באמנות למניעת כפל מס - נוהל הגשת הבקשה והטיפול בה](#)".

עמדה מספר 12/2016 - שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק

"שנת ההסתגלות" כמשמעותה בסעיף 14 לפקודה, לא תבוא במניין עשר השנים הנדרשות לצורך בחינת זכאותו של הנישום למעמד של "תושב חוזר ותיק". כך למשל, יחיד ששב לישראל לאחר 9 שנים כתושב חוץ, לא יוכל לבחור בשנת הסתגלות על מנת להשלים את התקופה המינימאלית הנדרשת (10 שנים) לצורך עמידה בהגדרת "תושב חוזר ותיק".



עמדה מספר 13/2016 - יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או

פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) על ידי תושב

חוזר ותיק או עולה חדש

א) הכללים ליצירת מוסד קבע לתאגיד זר, תושב מדינת אמנה, וייחוס רווחים בגין מוסד הקבע לגבי הכנסות שהופקו בישראל, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

ב) הכללים לייחוס רווחים של תאגיד זר, שאינו תושב מדינת אמנה, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

העובדה כי המחוקק מיעט מגדרי חברה תושבת ישראל בסעיף 1 לפקודה, חברה שנשלטת ומנוהלת מישראל בידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או בידי תושב חוזר ותיק בתקופת ההטבות, אינה גורעת מן האפשרות למסות פעילות שהתבצעה בישראל והכנסות שהופקו בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק עבור החברה הזרה כאמור.

עמדה מספר 14/2016 - תקרת מסי חוץ

לצורך חישוב תקרת הזיכוי בחישוב מסי החוץ שניתן להכיר בישראל, יש לקחת את שיעור המס הנמוך מבין שיעור המס הקבוע בדין הפנימי או באמנה, אך בכל מקרה לא יותר מסכום מסי החוץ ששולם בפועל. מתן הזיכוי ייעשה בהתאם לעקרונות הבאים:

- 1) מסי חוץ ששולמו מעבר לתקרה האמורה הינם בבחינת "מס התנדבותי" (מס וולונטרי) ואינם ניתנים לזיכוי כמסי חוץ ואף אינם ניתנים להעברה לשנים הבאות.
- 2) יובהר כי במקרים בהם קיימת בדין הפנימי הזר הוראה לפיה קיימת אפשרות לנישום לבחור שלא יחול לגביו פטור ממס במדינה האחרת, אין לראות בתשלום המס הזר כ-"מס התנדבותי", ובלבד ששיעור המס לא יעלה על השיעור הקבוע באמנה ושהבחירה תהיה עקבית.
- 3) מסי חוץ ששולמו בפועל יכללו מסי חוץ ששולמו ואשר לא יתכן שיוחזרו למשלם במדינה הזרה בדרך כלשהי (כדוגמת הזכאות לקבלת החזר הנובע מביצוע קיזוז הפסדים לאחור בחוץ לארץ (להלן - "חול"ל") בהתאם לשיטת "carry-back" הנהוגה במדינות שונות).



עמדה מספר 15/2016 - מסי חוץ מוחזרים

במקרים בהם נעשה בחו"ל קיזוז הפסדים לאחור ("carry-back") בשנת המס בה זכאי הנישום להחזר, יש להגיש בישראל דוח מתקן בגין השנה שבה נדרש זיכוי בגין המס בטרם ההחזר, בהתאם למועדים הנדרשים בסעיף 210 לפקודה.

עמדה מספר 16/2016 - קיזוז הפסדים של ישות המסווגת באופן שונה במדינות

שונות

תושב ישראל אשר מחזיק בישות שאינה תושבת ישראל, הנחשבת בישראל כישות שאינה "שקופה" לצרכי מס בישראל ולעומת זאת נחשבת לישות "שקופה" בחו"ל (כדוגמת ישויות מסוג LLC או S Corporation בארה"ב), אינו רשאי לקזז הפסדים שהתהוו בפעילות הישות הזרה מהכנסתו החייבת, או מהכנסה של תאגיד אחר בהחזקתו, גם אם נחשב כשקוף בחו"ל (ראה [סעיף 5 בחוזר מס הכנסה 5/2004](#)).

עמדה מספר 17/2016 - יישום סעיף 163 לפקודה בנוגע להכנסת דיבידנד משורשר

הקלות בהתאם לסעיף 163 לפקודה יינתנו רק ל"דיבידנד משורשר".

לעניין זה, "דיבידנד משורשר" הינו דיבידנד שחולק מחברה שאינה תושבת ישראל (להלן – "חברת החוץ"), ואשר חולק מהכנסה מדיבידנד שקיבלה חברת החוץ מחברה תושבת ישראל, שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס בהתאם לפקודה.

יובהר כי עמדה זו מבוטלת החל מדוחות המס לשנת 2022 ואילך.

עמדה מספר 18/2016 - דיבידנד רעיוני המתקבל מחברת משלח יד זרה

בעל מניות תושב חוזר שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים בהתאם לסעיף 175ב(ד)(1) ולא יחול על דיבידנד כאמור פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה. דיבידנד כאמור שבהתאם לסעיף 175ב(ד)(3) מיוחס בעת התשלום בפועל לבעל מניות תושב חוזר שאינו בעל שליטה, לא יהיה פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה. במקרים האמורים לעיל יחויב הדיבידנד המיוחס לתושב החוזר בשיעור מס חברות הקבוע בסעיף 126(א). [ראה סעיף 4.2.1.5 לחוזר מס הכנסה 5/2016](#).



עמדה מספר 19/2016 - הכנסה פאסיבית שמקורה בדיבידנד המתקבל בידי חברה

נשלטת זרה

בעת בחינת תנאי הרווח הפסיבי או ההכנסה הפסיבית, כאמור בסעיף 75ב(א)(1)(ב) לפקודה, "דיבידנד ניטרלי" לא ייכלל במונה ולא במכנה, לצורך חישוב תנאי הרווח או ההכנסה כאמור. ראה סעיף 2.2.1.2. לחוזר מס הכנסה 6/2016.

לעניין זה, "דיבידנד ניטרלי" הוא דיבידנד שמקורו בהכנסה, אשר הופקה על ידי חבר בני אדם המוחזק על ידי החברה הנשלטת הזרה, במישרין או בעקיפין, ואשר שולם עליה מס בשיעור העולה על 15%.

עמדה מספר 20/2016 - הוראות סעיף 97(ב3) - זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים

בישראל

סעיף 97(ב3) מעניק פטור ממס על רווח הון לתושב חוץ, וזאת בכפוף לתנאים הקבועים בסעיף. סעיף 97(ב3)(2) מונה מצבים בהם הפטור לא יוענק לתושב החוץ, ובין היתר במצב בו נייר הערך הנמכר על ידי תושב החוץ הוא נייר ערך של חברה שעיקר שווי נכסיה, מקורו ב"זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל". לעניין זה, "זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל", לפי סעיף 97(ב3)(2)(ד) לפקודה, כוללת כל ניצול של המקרקעין, אשר מפיק פירות לבעל הזכות במקרקעין, בין במישרין ובין בעקיפין ([ראה](#) [סעיף 2.4 לחוזר מס הכנסה 3/2014](#)) ובכלל זה:

1. הפקת פירות מניצול אנרגיה סולרית או טורבינות רוח.
2. תחנות כוח להתפלת מים.
3. זכות להפיק אנרגיה מחום האדמה.
4. כל רווח עיתי-מחזורי הנובע משימוש במקרקעין, כגון כביש אגרה בישראל.

עמדה מספר 21/2016 - זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תושבות

נאמנות שנקבע בה (בכתב הנאמנות, בכתב החרגה, במסמך הנלווה לכתב הנאמנות או בדרך כלשהיא בין בכתב ובין בעל פה) כי אדם כלשהו לא יהיה נהנה בנאמנות כל עוד הוא תושב ישראל, לענין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל - [ראה סעיף 2.13 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות](#). לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות. כמו כן, יתרון המס יימדד על בסיס הכנסת הנאמן החייבת במס בישראל בגין הנאמנות.



עמדה מספר 22/2016 - זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תנאי

נאמנות שנקבע בה (בכתב הנאמנות, בכתב החרגה, במסמך הנלווה לכתב הנאמנות או בדרך כלשהיא בין בכתב ובין בעל פה) כי אדם תושב ישראל כלשהו לא יהיה נהנה עד שיתקיים תנאי מסוים (לדוגמה: בהגיעו לגיל מסוים, שינוי במצב משפחתי וכדומה), לעניין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל - [ראה סעיף 2.13 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות](#). לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות. כמו כן, יתרון המס יימדד על בסיס הכנסת הנאמן החייבת במס בישראל בגין הנאמנות.

עמדה מספר 23/2016 - קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (חנ"ז)

לעניין קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (להלן - "חנ"ז") שהיא תושבת מדינה גומלת, סעיף 75ב(1)(ג) קובע כי יש למעט רווח הון במסגרת שינוי מבנה שמהותו דחיית אירוע מס. אין למעט מ"רווחים שלא שולמו" רווח הון במסגרת שינוי מבנה אשר מהווה אירוע מס פטור במדינה הגומלת, **שבו נוצר מחיר מקורי חדש**.

עמדה מספר 24/2016 - חישוב רווחים ראויים לחלוקה (רר"ל) במכירת מניות של

חברה זרה

בקביעת הרר"ל כהגדרת המונח בסעיף 94ב לפקודה, בעת מכירת מניות של חברה זרה, ייכללו בחלופה המיסיית רק "רווחים שנתחייבו במס" בישראל, כך שרווחי החברה הזרה המופקים מחוץ לישראל אינם מהווים רר"ל בהתאם לסעיף 94ב לפקודה.

עמדה מספר 25/2016 - תשלומים של תושב ישראל באמצעות סניף או חשבון בנק

מחוץ לישראל

על משלם תושב ישראל באמצעות סניף מחוץ לישראל ו/או חשבון בנק מחוץ לישראל, חלות כל הוראות פקודת מס הכנסה ותקנותיה לעניין חובת ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ ולתושבי ישראל. לדוגמה, במקרה בו חברה תושבת ישראל משלמת תשלום לצד ג' באמצעות חשבון בנק מחוץ לישראל, עליה ליישם את הוראות ניכוי מס במקור כדין.

יובהר כי עמדה זו מבוטלת החל מדוחות המס לשנת 2022 ואילך.



עמדה מספר 26/2016 - חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס

בישראל

חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ, שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל כמשמעותה בסעיף 4א(א)(1) לפקודה, יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל.

עמדה מספר 27/2016 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת

מס הכנסה

חישוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל). נוקטת העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל. יובהר כי לעניין סעיף זה, חובת הדיווח על מי שנוקט בעמדה שונה תחול על תושב ישראל שמפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין מעל 10% מאמצעי השליטה בה. יתרון המס יהיה ההפרש בין חבות המס של תושב ישראל לפי עמדה זו לבין חבות המס הנובעת מעמדתו של אותו תושב ישראל.

יובהר כי עמדה זו מבוטלת החל מדוחות המס לשנת 2025 ואילך, ותדווח במסגרת [עמדה מספר 116/2025](#).

עמדה מספר 28/2016 - קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי

ממסי חוץ

במקרה בו ניתן לקזז הפסדים ברי קיזוז כנגד הכנסה של תושב ישראל, יש לקזז את הפסדים כאמור ולא ניתן לדחות אותם לשנים העוקבות, למעט אותם מקרים חריגים שמאפשרת הפקודה במפורש, גם אם קיזוז כאמור ימנע ניצול הטבה אחרת, כדוגמת זיכוי ממסי חוץ. קרי, כאשר קיים הפסד בר קיזוז בישראל והכנסה חייבת מחו"ל, כללי קיזוז הפסדים בפקודה מחייבים קיזוז קודם לכללי הזיכויים.

עמדה מספר 29/2016 - מחירי העברה בעסקה בין לאומית המחושבת לפי שיטת

עלות מרווח (Cost +)

בחברות המדווחות לפי עלות ומרווח (Cost +) יש לכלול הכנסות לפי שיטת עלות ומרווח גם בגין עלויות מבוססות אופציות.

יובהר כי, עמדה זו מבוטלת מדוחות 2017 ואילך, ותדווח במסגרת [עמדה מספר 51/2017](#).



עמדה מספר 30/2016 - מחירי העברה בעסקה בין-לאומית באמצעות צד ג'

בעסקה המוצגת כמכירה של נכס או זכות או כמתן שירות או אשראי, מתושב ישראל לצד שלישי (להלן – "צד ג'"), שלא מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים, ובמועד העסקה ישנה התחייבות (בכתב או בעל פה) לפיה צד ג' ימכור את הנכס או ייתן את השירות באותם תנאים או בתנאים דומים לתושב חוץ, שהוא קרוב של אותו תושב ישראל שהיה צד לעסקה, או שמתקיימים בין הצדדים יחסים מיוחדים; יראו בעסקה כעסקה שנערכה במישרין בין תושב ישראל כאמור לבין תושב החוץ כאמור, ויחולו הוראות סעיף 85א לפקודה.

בעסקה המוצגת כמכירה של נכס או זכות או כמתן שירות או אשראי, מתושב חוץ לצד שלישי (להלן – "צד ג'"), שלא מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים, ובמועד העסקה ישנה התחייבות (בכתב או בעל פה) לפיה צד ג' ימכור את הנכס או ייתן את השירות באותם תנאים או בתנאים דומים לתושב ישראל, שהוא קרוב של אותו תושב חוץ שהיה צד לעסקה, או שמתקיימים בין הצדדים יחסים מיוחדים; יראו בעסקה כעסקה שנערכה במישרין בין תושב החוץ לתושב ישראל כאמור, ויחולו הוראות סעיף 85א לפקודה.

יובהר כי עמדה זו מבוטלת החל מדוחות המס לשנת 2022 ואילך.

עמדה מספר 31/2016 - רכישת אמצעי שליטה בחברה נשלטת זרה באמצע שנה

במקרים שבהם בעל שליטה תושב ישראל בחברה נשלטת זרה, רכש אמצעי שליטה במהלך השנה, בחישוב הרווחים שלא שולמו המיוחסים לו בשנת המס, יש לכלול את כל הרווחים שלא שולמו באותה שנה, ולכפול אותם בתקופת החזקתו באמצעי השליטה כבעל שליטה חלקי כל השנה.

עמדה מספר 32/2017 - מיסוי "מטבעות וירטואליים"

הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כוללת כל רכוש, בין אם מדובר בנכס מוחשי ובין אם מדובר בנכס לא מוחשי. "מטבע וירטואלי" (כדוגמת ביטקוין, אתריום וכיוצא באלו), הקרוי גם "אמצעי תשלום מבוזר", הינו רכושו של האדם המחזיק בו, ומשכך הוא נכלל בהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה. בהתאם לכך, מכירת "מטבע וירטואלי" מהווה אירוע מס החייב במס על פי הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה (רווח הון). אם פעילות מכירת "מטבעות וירטואליים" מגיעה לכדי "עסק", הרי שההכנסות ממכירת "המטבעות הווירטואליים" חייבות במס מכוח חלק ב' לפקודה.

בנוסף, "מטבע וירטואלי" אינו מהווה מטבע או מטבע חוץ כהגדרתם בחוק בנק ישראל, התשמ"ה-1985. בהתאם לכך, ולמען הסר ספק, ההפרש בין התמורה במכירה לבין עלות הרכישה לא יחשב כהפרשי הצמדה/או כהפרשי שער.

יובהר כי, עמדה זו מבוטלת מדוחות 2021 ואילך, ותדווח במסגרת [עמדה מספר 91/2021](#).



עמדה מספר 33/2017 - "משיכה" לפי סעיף 3(ט1) לפקודה מחברה תושבת מדינת

אמנה

בהתאם לסעיף 3(ט1) לפקודה יראו משיכה (כהגדרתה בסעיף) על ידי בעל מניות מהותי מחברה תושבת מדינה גומלת, כמשמעותה בסעיף 196 לפקודה, כהכנסתו של בעל המניות המהותי מדיבידנד או כהכנסת עבודה או כהכנסה מעסק או משלח יד, לפי העניין. כמו כן, בחישוב המס החל על בעל המניות המהותי בשל משיכה מחברה זרה, לא יינתן זיכוי ממס זר במועד הדיווח על המשיכה ככול שהמס במדינה הזרה לא שולם בפועל לרשות המס הזרה ומתקיימים התנאים הקבועים בסעיפים 210-199 לפקודה.

עמדה מספר 34/2017 - הגדרת דירה בחברה לפי סעיף 3(ט1) לפקודה

לעניין הגדרת "דירה" הקבועה בסעיף 3(ט1) בפקודה, יראו כדירה בין אם היא בישראל ובין מחוץ לישראל ובין אם היא בעיקרה בשימוש בעל המניות המהותי ובין בעיקרה בשימוש קרובו כהגדרתו בסעיף 76 לפקודה.

עמדה מספר 35/2017 - לא יראו הון מניות ופרמיה כיתרת זכות בחברה לפי סעיף

3(ט1) לפקודה

לא יראו הון מניות ופרמיה (המהווים חלק מההון העצמי של החברה) כ"יתרת זכות" כהגדרתה בסעיף 3(ט1)(1) בפקודה או כסכומים המהווים הכנסה שחויבה במלוא המס לעניין הגדרת "משיכה מחברה" בסעיף האמור.

עמדה מספר 36/2017 - הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי בר"ל בחלופת המס

בחישוב רר"ל כהגדרתם בסעיף 94 לפקודה בחברה שמניותיה נמכרות, ניתן לכלול בחישוב חלופת המס רווחים שהתחייבו במס בידי חברות המוחזקות על ידה (להלן - "רווחי חברות מוחזקות" ולהלן - "החברות המוחזקות"), על פי שיעור חלקה של החברה הנמכרת בחברות האמורות ובהתאם לכללים [בעמדה 39/2017 להלן \(אופן חישוב רווחי אקוויטי בחלופת המס\)](#), וזאת רק אם נרשמו בספרי החברה שמניותיה נמכרות, רווחי אקוויטי בהתאם לשיטת השווי המאזני (Equity Method), בדומה לאמור בתקן חשבונאות בינלאומי (IAS) מספר 28 בגין רווחי החברות המוחזקות על ידה ובנוסף.

עמדה מספר 37/2017 - רווחי אקוויטי הכלולים בחישוב הרר"ל

בחישוב רר"ל בחברה שמניותיה נמכרות, מקור רווחי האקוויטי אותו ניתן לכלול בחישוב הרר"ל, כמפורט לעיל [בעמדה 36/2017 לעיל \(הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי בר"ל בחלופת המס\)](#), הינו ברווחים שחויבו במס בידי החברות המוחזקות, כך שבעת חלוקתם כדיבידנד בפועל, או במכירת מניות החברה המוחזקות, הם לא היו מחויבים במס נוסף על פי סעיף 126(ב) לפקודה או סעיף 94 לפקודה, לפי העניין.



עמדה מספר 38/2017 - רווחי אקוויטי של חברה זרה הכלולים בחישוב הרר"ל

בחישוב רר"ל הכולל רווחי אקוויטי כמפורט ב**עמדה 37/2017 לעיל (רווחי אקוויטי הכלולים בחישוב הרר"ל)** לעיל, לא יחשבו כרווחים שחויבו במס, רווחי חברה תושבת מדינה זרה שאילו היו מחולקים כדיבידנד לחברה הנמכרת היה חל לגבי הדיבידנד הוראות סעיף 126(ג) לפקודה.

עמדה מספר 39/2017 - אופן חישוב רווחי אקוויטי בחלופת המס

בהמשך לעמדה **36/2017 לעיל (הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי ברר"ל בחלופת המס)**, חישוב חלק רווחי חברות מוחזקות שייכלל ברווחים הראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודה בחלופת המס, יהיה בהתאם לכל הכללים הבאים:

- א. יש לבצע חישוב רר"ל בגין רווחי החברה המוחזקת לפי החלופה החשבונאית והחלופה המיסויית, וזאת בהתאם לתקופת ההחזקה של מוכר המניות בחברה הנמכרת ובהתחשב בתקופת ההחזקה של החברה הנמכרת בחברה המחזיקה ובשיעור ההחזקה בה, והכל על פי הוראות סעיף 94ב לפקודה.
- ב. הרווחים שחושבו לעיל לא יעלו על רווחי האקוויטי שנרשמו בספרי החברה הנמכרת בגין החברה המוחזקת.
- ג. חישוב הרר"ל בחברה המוחזקת יעשה בהתאם להוראות סעיף 94ב לפקודה. במידה והחברה המוחזקת הינה חברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה יחול האמור בסעיף 94ב(א) לפקודה.
- ד. אם מדובר בהחזקה בחברות מוחזקות בעקיפין (קרי - "שרשרת החזקות"), יש לבצע את החישוב האמור לעיל לכל אחת מהחברות שבשרשרת, החל מהחברה האחרונה בשרשרת ועד לחברה המוחזקת באופן ישיר בידי החברה שמניותיה נמכרות.

עמדה מספר 40/2017 - דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על מכירה של

נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שכלל תמורה באשראי

כללה מכירה של נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין תמורה באשראי, כל התקבולים מעבר לסכום המהוון (סכום הקרן) ידווחו ויחויבו במס בתקופות העוקבות כהכנסות מימון, על בסיס מזומן או מצטבר, בהתאם לאופן הדיווח של הנישום. הפרדת מרכיב הקרן מכלל התקבול יבוצע בהתאם ללוח שפיצר, ובהתאם לשיעור הריבית ששימש לקביעת התמורה המהוונת לעניין רווח ההון או השבח.

תמורה באשראי: תמורה שתועבר למוכר במועד המאוחר או במועדים המאוחרים ליום החתימה על ההסכם, בסכומים הנקובים מראש (בסכום שקלי או צמוד מדד או צמוד מטבע) אשר ישולמו במועדים הידועים מראש.



דוגמה:

ביום 1.1.2017 נמכר נכס. התמורה תשולם ב-10 תשלומים שנתיים שווים של 1 מיליון ₪ החל מיום 1.1.2018. תמורת התשלומים העתידיים הוונה ליום המכירה לפי שיעור היוון של 5% בהתאם לשיעור ההיוון שנקבע בין הצדדים (קיימת בהסכם המכר חלופת תשלום במזומן לפי שיעור זה), כך שהסכום המהוון שנקבע כתמורת רווח ההון עמד על 7,721,734 ₪. בכל שנת מס על המוכר לדווח על מרכיב הריבית הגלום בתשלום על פי לוח הסילוקין המחושב בהתאם ללוח שפיצר, כהכנסת ריבית שתמוסה בהתאם לשיעורי המס הקבועים על ההכנסה כאמור מכוח סעיף 2(4) לפקודה.

להלן לוח שפיצר בהתאם לדוגמה ומרכיב הריבית בגין כל אחת משנות המס:

תרת קרן	ע"ח ריבית	ע"ח קרן	תשלום		
7,721,734	-	-		01/01/2017	
7,107,821	386,087	613,913	1,000,000	01/01/2018	1
6,463,212	355,391	644,609	1,000,000	01/01/2019	2
5,786,373	323,161	676,839	1,000,000	01/01/2020	3
5,075,691	289,319	710,681	1,000,000	01/01/2021	4
4,329,476	253,785	746,215	1,000,000	01/01/2022	5
3,545,950	216,474	783,526	1,000,000	01/01/2023	6
2,723,247	177,297	822,703	1,000,000	01/01/2024	7
1,859,410	136,162	863,838	1,000,000	01/01/2025	8
952,380	92,970	907,030	1,000,000	01/01/2026	9
-1	47,619	952,381	1,000,000	01/01/2027	10
	2,278,265	7,721,735	10,000,000		

עמדה מספר 41/2017 - דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על השבח

בעסקת תמורות

דווחה עסקת שבח שהינה עסקת תמורות, כל תמורה שהתקבלה בפועל, או שנוצרה הזכאות לקבלה (בהתאם לבסיס הדיווח של הנישום) מעבר לסכום שהוכר כשווי המכירה במס שבח, תדווח בתקופה השוטפת כהכנסה חייבת במס.

לעניין זה, עסקת תמורות הינה עסקה שבמסגרתה נמכרות זכויות במקרקעין בתמורה שכולה או חלקה נגזרת מן התקבולים שיתקבלו בידי הרוכש ממכירת הדירות או המבנים אשר יבנו על המקרקעין.



עמדה מספר 42/2017 - רכישה עצמית של מניות - סיווג העסקה

במקרה של רכישה עצמית של מניות החברה, יראו את סכום הרכישה כדיבידנד שחולק לבעלי המניות בחברה הרוכשת, גם לגבי בעלי המניות שלא מכרו את מניותיהם במסגרת הרכישה העצמית.

הדיווח על עמדה זו יחול רק לגבי בעלי מניות ששיעור החזקתם בחברה עלה לאחר הרכישה העצמית של המניות. כמו כן, הדיווח לא יחול במקרה שהרכישה בוצעה שלא מרווחי החברה כמשמעותם בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן - "חוק החברות") וחלו לגביה הוראות סעיף 303 לחוק החברות.

רכישה עצמית של מניות החברה - "רכישה" בהתאם לחלופת הרכישה בהגדרת חלוקה בסעיף 1 בחוק החברות, התשנ"ט-1999.

עמדה מספר 43/2017 - "מניות פנטום" אינן נכנסות לגדרי סעיף 102

אין לראות במניות פנטום או תגמול דומה, כנכנסים למישור של תגמול מבוסס הון ולגדרי סעיף 102 לפקודה, כי אם תגמול מבוסס מזומן אשר ניתן כהטבה במסגרת יחסי עובד/נותן שירותים (להלן בעמדה זו שניהם יחד וכל אחד לחוד: "עובד") - מעביד/מקבל שירותים (להלן בעמדה זו שניהם יחד וכל אחד לחוד: "מעביד") ואשר ההכנסות הנובעות הימנו תסווגנה כהכנסה לפי סעיף 2(1) או כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, כבנוס/מענק הצלחה לעובד בקורות האירוע המזכה.

הדיווח על העמדה יחול הן על החברה אשר העניקה את הזכויות לעובד והן על העובד, וזאת בעת קבלת התגמול בפועל.

לעניין זה, תכנית להענקת מניות פנטום (לרבות זכות לרכישת מניות) הינה חוזה בין המעביד לעובד אשר במסגרתו המעביד מעניק לעובד חלק מההטבות הגלומות בתכנית תגמול מבוססת הון מבלי להקצות מניות או אופציות בפועל, אלא על ידי הקצאה של מכשיר שידוע כ"מניות פנטום". המדובר למעשה בצורה של תגמול נדחה, במסגרתו מבטיח המעביד לתגמל את העובד במזומן בהתבסס על שווי מניות החברה, ביצועיה או כל מדד אחר המוסכם על שני הצדדים. העובד מתוגמל מבלי להיות חשוף לעלות ולסיכון הקשורים בבעלות על מניות. כאשר מגיע המועד למימוש זכותו של המשתתף, בהתאם לתנאי התכנית, או כאשר פורש המשתתף מעבודתו, הוא מקבל סכום השווה לעליית שווי של המדד הקובע, החל מן היום בו נהייה זכאי למניות הפנטום, ובנוסף לעיתים מקבל הוא סכום בגובה דיבידנד למנייה שהוכרז, אם הוכרז, על פי מספר מניות הפנטום שבבעלותו ("שווה דיבידנד").



עמדה מספר 44/2017 - ניכוי מס במקור בשל הוצאות המיוחסות להכנסות מוסד

הקבע בישראל או להכנסת תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה

חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל, או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל בהתאם לסעיף 4א(א)(1) לפקודה יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל, ובפרט להוראות סעיפים 4א(ב)(2)(א), 164, 170, 32א לפקודה.

ככל שמיוחסות הוצאות כנגד הכנסת מוסד הקבע או תושב החוץ כאמור, הרי שהוצאות אלו (ריבית, דמי ניכיון, הפרשי הצמדה, תמלוגים, קצבה, מלוג ואנונה) המהוות הכנסות שהופקו בישראל בידי מקבלם, חייבות בניכוי מס במקור לפי סעיפי 164 ו-170 לפקודה ויחולו כל ההוראות הנוגעות לניכוי מס במקור בעניינם, לרבות סעיפים 32א לפקודה.

עמדה מספר 45/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי עולה חדש או תושב חוזר

ותיק, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי

עולה חדש או תושב חוזר ותיק המוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, המהווה את עיקר שוויה בהתאם לסעיף 89(ב)(3) לפקודה, ייחשב כמי שאינו מוכר "נכס מחוץ לישראל" ולא יהיה זכאי לפטור ממס רווח הון בהתאם לסעיף 97(ב)(1) זאת, לאור הרציונל שבהוראות סעיף 89(ב)(3)(ב) או (ד) לפקודה, הקובעות כי רווח ההון ממכירת נכס שנמצא מחוץ לישראל והוא בעיקרו זכות לנכס או לרכוש הנמצא בישראל ייחשב כרווח הון שהופק בישראל. יובהר, כי אין באמור כדי לגרוע מן הפטור הקבוע במסגרת סעיף 97(ב)(3) לפקודה.

עמדה מספר 46/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי תושב חוזר, שעיקר שוויה

הוא נכס ישראלי

תושב חוזר המוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, המהווה את עיקר שוויה בהתאם לסעיף 89(ב)(3) לפקודה, ייחשב כמי שאינו מוכר "נכס מחוץ לישראל" ולא יהיה זכאי לפטור ממס רווח הון בהתאם לסעיף 97(ב)(2). ככל שתושב החוזר מוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, שאינו מהווה את עיקר שוויה, ייחשב הרווח הון החייב בישראל באופן יחסי, כיחס שווי הנכס הישראלי לשווי כלל נכסי חברה.

יובהר כי עמדה זו מבטלת החל מדוחות המס לשנת 2022 ואילך.



עמדה מספר 47/2017 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס נאמנות על ידי נאמן

או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות

בהסדרי המעבר לנאמנויות נהנה תושב ישראל שפרסמה רשות המסים ביום 9 במרץ 2014 (להלן – "הסדרי המעבר") נקבע כי במקרים המתאימים, ועל בסיס בקשת הפונה, פקיד השומה יוכל לחייב במס את הון הנאמנות בכפוף לשיעורים שפורטו במסגרת ההסדר תוך קביעת יום רכישה חדש ומחיר מקורי חדש לנכסי הנאמנות (להלן – "יום רכישה החדש" ו"המחיר המקורי החדש"). יום הרכישה החדש יהיה היום שקדם ליום התחילה (31.12.2013) והמחיר המקורי החדש יהיה התמורה (כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה) שהייתה נקבעת אילו הנכס היה נמכר ביום שקדם ליום התחילה ואשר עליה שולם מס במסגרת ההסדר.

מובהר, כי אם הנאמנות לא חויבה במס על הון הנאמנות כאמור בשיעורים המפורטים בהסדרי המעבר, יום הרכישה והמחיר המקורי של נכסי הנאמנות ייקבעו בהתאם להוראות סעיף 75(ו) – כפי שהיו בידי היוצר (כאשר מדובר בנכס שהקנה היוצר לנאמן) וסעיף 75(ד) – כפי שהיו בידי הנאמן (כאשר מדובר בנכס שחולק לנהנה ונמכר על ידי הנהנה), ולא יקבע מחיר מקורי ויום רכישה חדש ליום 31.12.13.

מבלי לגרוע מהאמור, לענין עמדה זו, ככל שמדובר בנאמנות קרובים כמשמעותה בסעיף 175ח1 אשר הוקמה לפני יום 1.1.2003, יראו הקנייה לפני יום 1.1.2003 בנאמנות קרובים של נכס, שרווח ההון ממכירתו הופק מחוץ לישראל בהתאם להוראות סעיף 89(ב)(3), כמכירה של הנכס מהיוצר לנהנה וזאת לענין קביעת המחיר המקורי ויום הרכישה כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה, כפי שנקבע בסעיף 6.1.2.3 לחוזר 3/2016. כלומר, לצורך חישוב הרווח לפי סעיף 88 לפקודה, יראו את יום ההקנייה כיום הרכישה של הנכס בידי הנהנה ואת שווי הנכס ביום ההקנייה כמחיר המקורי של הנכס ובלבד שהקניית הנכס לנאמנות דווחה לפקיד השומה בטופס 147 עד יום 31/12/2015, מועד האורכה הרלוונטי למתן הודעות ביחס לנאמנויות קרובים (כמפורסם בהודעה לציבור של רשות המסים מיום 29 ביוני 2015). למען הסר ספק, מובהר כי פקיד השומה יהא רשאי לבדוק את שווי הנכס ליום ההקנייה כפי דווח על ידי הנאמן, ונתונה לו כל סמכות בקשר לכך, כפי שנקבע בסעיף 6.1.2.3 לחוזר 3/2016. לענין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח, יהיה, היוצר או הנאמן או הנהנה, בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות.

יובהר כי, עמדה זו מבטלת מדוחות 2021 ואילך, ותדווח במסגרת עמדה מספר 103/2021.



עמדה מספר 48/2017 - חלוקות לתושב ישראל, שמקורן בהכנסות זרות בנאמנות

שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר

בנאמנות קרובים או בנאמנות שחדלה להיות נאמנות קרובים כאמור בסעיף 75(ט) לפקודה שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר (ולא שולם מס על הון הנאמנות ליום 31.12.13 בשיעור מס של 3%-6%), חלוקה מהנאמן לנהנה תושב ישראל, שמקורה בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל, גם אם מדובר בהכנסות שנצברו לפני 1.1.14, תחויב במס בשיעור של 30%, למעט אם המדובר בחלוקה שמקורה ב-"קרן" הנאמנות.

לעניין עמדה זו, נוקטת העמדה החייב בדיווח, יהיה, היוצר או הנאמן או הנהנה, בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות.

עמדה מספר 49/2017 - פעילות העולה לכדי מוסד קבע על אף שמנויה בחריגים

להגדרת מוסד קבע

בבחינת קיומו של מוסד קבע בישראל עבור תאגיד זר, שבו עיקר פעילות התאגיד הזר היא פעילות המנויה באחד מהחריגים להגדרת מוסד קבע בהתאם לאמנת המס הרלוונטית (לדוגמה: מיזם בינלאומי העוסק בתחום האחסון), יראו את הפעילות כאמור המבוצעת באמצעות הנציגות בישראל כמקיימת מוסד קבע לתאגיד הזר.

עמדה מספר 50/2017 - יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי

ממס זר בלבד

יחוס הכנסות תאגיד L.L.C לתושב ישראל אשר מחזיק בתאגיד זה ושבחר ליישם את ההסדר שנקבע [בחוזר מס הכנסה 5/2004 \(זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C\)](#) באופן שמאפשר לו לדווח על הכנסות התאגיד באופן אישי יהיה לצורך זיכוי ממס זר בלבד ולא לעניין אחר, לרבות קיזוז הפסדים שהתהוו בפעילות ה-L.L.C מהכנסתו החייבת של תושב ישראל וכן לרבות פטורים המיוחסים ליחיד, ושיעורי מס מיוחדים הניתנים ליחיד (כדוגמת סעיפים 122'א' ו-125'ג' לפקודה).

מבלי לגרוע מהאמור - לא ניתן לקזז מס זר ששולם בארצות הברית ע"י בעל מניות ישראלי בשל הכנסות ה-LLC המיוחסות אליו, אם לא כלל את הכנסות ה-LLC במסגרת הכנסותיו מאותו מקור בישראל כחייבות במס, כנגד המס הישראלי החל על דיבידנד המחולק לו מה-LLC אם לא בחר להחיל הוראות [חוזר מס הכנסה 5/2004 \(זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-LLC\)](#).



עמדה מספר 51/2017 - חישוב בסיס כיסוי העלויות בחברות המדווחות בשיטת כיסוי

עלויות בתוספת מרווח (COST+)

בחברות המדווחות בשיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח (COST+) בעסקה בינלאומית, יש לכלול הכנסות לפי שיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח גם בגין עלויות מבוססות אופציות וכן יש לכלול בבסיס כיסוי העלויות גם הוצאות שתואמו בדוח ההתאמה למס, או שלא נדרשו בדוח הכספי, ושהיו צריכות להידרש בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

הערה: עמדה זו מהווה עמדה אחת המשלבת יחדיו את עמדה מספר 29/2016 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2016 ואין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 29/2016 לשם הגשת הדוחות לשנת 2016.

עמדה מספר 52/2018 - יתרת זכות שקוזזה מעלות הדירה שהועברה לבעל מניות

בחברה להוראות המעבר לסעיף 3(ט) לפקודה

בעל מניות מהותי שהעביר לרשותו דירה שהייתה בבעלותה של החברה שבבעלותו במסגרת הוראת המעבר הקבועה בסעיפים 96(ב)(3)(א) או 96(ב)(4)(א) לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, יכול להפחית מההכנסה שנזקפה לו בהתאם להוראות כאמור, יתרת הלואה ו/או יתרת זכות כאמור בסעיף 3(ט)(6)(ב) או (2), וזאת רק בתנאי כי ההלוואה תגרע ממאזן החברה מיד לאחר מכן, ויתרת הזכות שקוזזה כאמור ואשר לא נגרעה ממאזן החברה, לא תחשב עוד כיתרת זכות לצורכי מס.

עמדה מספר 53/2018 - חזקת ההכנסות בחברת מעטים לפי סעיף 62 לפקודה

החזקה הקבועה בסעיף 62א(3) לפקודה בדבר פעולות שיראו בהן כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו לעניין סעיף 62א(2) לפקודה, הינה חזקה שאינה ניתנת לסתירה. קרי, ככול שמתקיימים התנאים הקבועים בסעיף האמור, יראו את ההכנסה שלגביה התקיימו התנאים כהכנסה שחל לגביה הוראות סעיף 62א(2) לפקודה.

עמדה מספר 54/2018 - הכנסת עבודה שמתקבלת בידי תושב חוץ בגין עבודתו

בישראל

הכנסת עבודה של יחיד, לרבות במוסד, פדיון ימי חופשה, מחלה והפרשי שכר אחרים, מענק פרישה או פיצויי פיטורין, תשלום מבוסס מניות או אופציות וכיוצא בזה, בגין עבודתו בישראל, חייבת במס בישראל גם אם במועד קבלת התשלום היה היחיד תושב חוץ, וזאת על בסיס מקום הפקת ההכנסה ובהתאם להוראות סעיפים 2 ו-4א לפקודה והכל בכפוף להוראות אמנת המס הרלבנטית ככל שחלה (קרי,



הייתה קיימת עילת חיוב בישראל לפי הוראות האמנה במידה והתשלום היה מתקבל במהלך שהותו (בישראל). היה וחלק מההכנסה הופק בישראל וחלק מחוץ לישראל, חבות המס בישראל תהיה בהתאם לתקופת עבודתו בישראל ביחס לסך תקופת ההעסקה.

עמדה מספר 55/2018 - אי "הפשרת" או אי ייחוס עלות מניות לעניין חישוב הרווחים

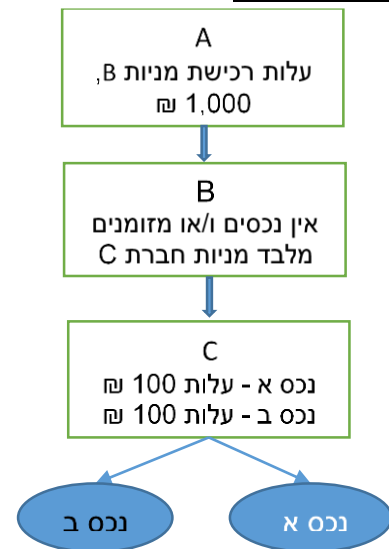
שלא שולמו וסכום הרווחים הפסיביים או סכום ההכנסות הפסיביות- סעיף 75ב

בעת חישוב הרווחים שלא שולמו כמשמעותם בסעיף 75ב לפקודה ובחינת מבחן הרווחים הפסיביים או ההכנסות הפסיביות. בין אם מדובר במדינה גומלת ובין אם לאו אין לייחס לנכס הנמכר על-ידי חברה נשלטת זרה או להכנסות מנכס בבעלות חברה נשלטת זרה כל חלק מהמחיר המקורי של מניות חברה נשלטת זרה, ו/או חברה המחזיקה בה במישרין או בעקיפין, שכן אין מדובר בתמורה אשר שולמה בפועל בעבור אותם נכסים ועל ידי אותה ישות.

להלן דוגמה בנושא:

1. ביום 1.1.10 (להלן: "יום הרכישה") רכשה חברה A, חברת תושבת ישראל (להלן: "חברה A"), את מלוא מניות חברת B, חברה תושבת מדינה זרה (להלן: "חברה B"), בעלות 1,000 ₪.
2. חברה B מחזיקה במלוא מניות חברת C, שהינה חברה תושבת מדינה זרה (להלן: "חברה C").
3. ביום הרכישה אין בחברה B נכסים ו/או מזומנים מלבד מניות חברת C.
4. שווי שוק חברה C ליום הרכישה הינו, 1,000 ₪. הנגזר כולו משני נכסים המוחזקים במישרין על-ידי חברה C (להלן: "הנכסים"), שווי כל אחד מהנכסים ליום הרכישה הינו 500 ₪.
5. עלות כל אחד מהנכסים כאמור בידי חברת C, הינה 100 ₪. לא קיים פחת לנכסים, כאמור, הן על-פי הדין בישראל והן לעניין הדין במדינת האמנה.
6. ביום 1.1.17 מכרה חברה C, נכס אחד מבין הנכסים, בסך 800 ₪ (להלן: "הנכס הנמכר").

ליום הרכישה:



בשנת המס 2017 חברת C הינה חברה נשלטת זרה בהתאם להוראות סעיף 75ב לפקודה.

במסגרת חישוב הרווחים שלא שולמו וסכום הרווחים הפסיביים או סכום ההכנסות הפסיביות בעניין הנכס הנמכר, אין לייחס חלק מעלות מניות חברת B לנכס הנמכר ב-C אף אם חלק מהעלות כאמור משקף את שווי הנכס הנמכר.

יובהר כי הוראה זו חלה הן לעניין מימוש והן לעניין מקרה אחר בו בידי אותה חברה C הכנסה שוטפת מנכס בר פחת, ובהתאם לעמדת רשות המסים לא יוכר פחת כהוצאה שוטפת בגין עלות מניות חברת B.

דרך החישוב:

תמורה- 800 ₪

מחיר מקורי- (100) ₪

רווחים שלא שולמו- 700 ₪

אין לחשב באופן הבא:

תמורה- 800 ₪

מחיר מקורי- (500) ₪

רווחים שלא שולמו- 300 ₪

עמדה מספר 56/2018 - לא יינתן זיכוי עקיף בפירוק חברה זרה על-ידי חברה

ישראלית

בפירוק חברה זרה על-ידי חברה ישראלית לא ניתן לבקש זיכוי עקיף כאמור בסעיף 126(ג) לפקודה, שכן פירוק מסווג לפי הדין הפנימי בישראל כרווח הון ולא דיבידנד.



עמדה מספר 57/2018 - הפסד שמקורו בחוץ לארץ ושנוצר לתושב חוזר ותיק או עולה

חדש בתקופת ההטבות

לא ניתן לקזז הפסד שמקורו בחוץ לארץ ושנוצר לתושב חוזר, תושב חוזר ותיק, או עולה חדש בתקופת ההטבות שבסעיף 14 ו-97(ב) לפקודה, שכן בהתאם להוראות סעיפים 29 ו-92 לפקודה, אילו היה רווח לא היה חייב במס. יובהר, כי עמדה זו לא תחול לעניין הפסדים הנובעים מהמקורות המנויים בסעיף 14 במידה ובכל אחת משנות המס שבתקופת ההטבות הקבועה בסעיף 14 ביקש הנישום כאמור, בהתאם לסעיף 14 שלא להחיל את ההטבות מהמקורות המנויים בסעיף 14.

עמדה מספר 58/2018 - הפסד הון שנוצר בעת מכירת נכס לאחר תקופת ההטבות

בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר ושמותר בקיזוז

במקרה בו נמכר נכס בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות ובמכירה נוצר הפסד הון, יש להכיר כהפסד הון המותר בקיזוז רק באותו חלק של הפסד שנצמח לאחר תקופת ההטבות וזאת בדרך של חלוקה ליניארית (בדומה לחלוקה הליניארית החלה במקרה של רווח הון לפי סעיף 97(ב)(3)).

עמדה מספר 59/2019 - חישוב סכום הר"ל החשבונאי כאשר מדובר בהפסדי

אקוויטי

בחישוב רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94 לפקודה (להלן: "רר"ל") בחלופה החשבונאית, יש לכלול הן רווחי אקוויטי והן הפסדי אקוויטי של חברה המחזיקה בחברה אחרת ומציגה את השקעתה בהתאם לשיטת השווי המאזני (Equity Method) בדומה לאמור בתקן חשבונאות בינלאומי (IAS) מס' 28 או גילוי דעת 68.

עמדה מספר 60/2019 - חישוב סכום הר"ל במקרה של רכישה עצמית של מניות

בחישוב רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94 לפקודה (להלן: "רר"ל") (הן בחלופה המיטוטית והן בחלופה החשבונאית), יש להפחית מסכום הר"ל את סכום התמורה בעד המניות הנרכשות במסגרת רכישה עצמית של מניות החברה, וזאת לגבי רכישות כאמור שבוצעו במהלך תקופת ההחזקה של המניות על ידי המוכר (שלגביו מחושב הר"ל). האמור לא יחול מקום שהרכישה בוצעה שלא מרווחי החברה כמשמעותם בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "**חוק החברות**") וחלו לגביה הוראות סעיף 303 לחוק החברות והיא סווגה לצורכי מס כהפחתת הון.

רכישה עצמית של מניות החברה - "רכישה" בהתאם לחלופת הרכישה בהגדרת חלוקה בסעיף 1 בחוק החברות, התשנ"ט-1999.



עמדה מספר 61/2019 - סיווג הכנסה מחלוקה בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות

מקום שהחלוקה מקורה בכספים שהושקעו על ידי בעלי המניות בחברה (פרמיה והון מניות שמקורן אינו בהיוון רווחים) הדבר יחשב כהפחתת הון, ומקום שמקור החלוקה בחלוקת רווח/התעשרות שנצמחה בחברה, אף אם המדובר בחלוקה שאינה מקיימת את מבחן הרווח הקבוע בסעיף 302 לחוק וטעונה אישור בית משפט, תסווג החלוקה כדיבידנד בידי המקבל.

חלוקה תחשב כהפחתת הון רק לאחר שחולקו כל הרווחים (לרבות קרנות שמקורן ברווח) על ידי החברה המחלקת והוכח כי חולקו סכומים מתוך כסף שהושקע בחברה בהון מניות ופרמיה.

יראו חלוקה כדיבידנד ולא כהפחתת הון, בכל אחד מהמקרים הבאים:

1. חלוקה מתוך מניות הטבה או קרנות אחרות שמקורן בהיוון רווחים.
2. חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות, כאשר ההסבר ליכולת הפירעון של החברה אשר מאפשר את החלוקה מבוסס על הרווחים שגלומים בנכסי החברה לרבות רווחים שמומשו במועד כלשהוא לאחר החלוקה. יובהר, כי מקום שהרווח שנצבר בחברה בתקופה האמורה הינו רווחי שערור, יראו בסכומים שהתקבלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערור ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).
3. חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות כאשר לחברה הון מניות ופרמיה (או קרנות הון אחרות) שמקורן בהנפקת הון שנעשתה בתמורה להעברת נכסים לחברה במהלך שינוי מבנה שאינו חייב במס לפי חלק ה-2 לפקודה. במקרה זה, יראו בסכומים שהתקבלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערור ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).
4. חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות, שמקורה בהון שהונפק בחברה למשקיעים במהלך שנת המס בה התבצעה החלוקה או בשנתיים שקדמו לה. במקרה זה, יראו חלוקה כחלוקת רווחי שערור בידי בעלי המניות שהחזיקו במניות החברה טרם ההנפקה האמורה ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).
5. חלוקה שלא מרווח בסכומים העולים על סך ההון העצמי כך שנוצר גרעון בהון. במקרה זה, יראו בסכומים שהתקבלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערור ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).



עמדה מספר 62/2019 - מיזוג משולש הופכי

רכישת מניותיה של חברה שבוצעה באמצעות "מיזוג משולש הופכי" בהתאם למתווה שלהלן:

שלב ראשון, (שלב מקדים לעסקת המיזוג) - הרוכש מקים חברה חדשה בבעלותו המלאה (להלן: "החברה החדשה") ומעניק לה הלוואה/שטר הון או החברה החדשה מגייסת חוב מבנק או מגורם אחר. שלב שני, מיד בסמוך להקמת החברה החדשה, מבוצע מיזוג לפי חוק החברות התשנ"ט-1999 לפיו, החברה החדשה תמוזג עם ולתוך החברה הנרכשת. במהלך המיזוג ההלוואה או שטר ההון מועברים לחברה הנרכשת.

סכום ההלוואה או שטר ההון אשר הועברו לחברה הנרכשת, במסגרת המיזוג המשולש הופכי, תסווג כחלוקת דיבידנד לרוכש.

במקרה בו מדובר בהלוואה או בשטר הון אשר ניתן על ידי הרוכש לחברה החדשה והועבר במסגרת המיזוג לחברה הנרכשת, מועד החיוב במס יהיה בכל תשלום של קרן ההלוואה או שטר ההון לפי הענין. במקרה בו מדובר בהלוואה מצד ג' (למשל בנק), מועד החיוב במס יהיה כבר במועד המיזוג והעברת ההתחייבות לחברה הנרכשת.

הדיווח על פי העמדה לא יחול מקום שחלוקת הדיבידנד בוצעה שלא מרווחי החברה כמשמעותם בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות") וחלו לגביה הוראות סעיף 303 לחוק החברות והיא סווגה לצורכי מס כהפחתת הון כאמור בעמדה 61/2019 שעניינה "סיווג הכנסה מחלוקה בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות".

בחינת הסיווג וחישוב יתרון המס יבוצעו בהתאם למועדי הדיווח כמתואר לעיל (במועד המיזוג או במועד תשלום ההלוואה/שטר ההון).

עמדה מספר 63/2019 - הפסד מעבודה ממושכת

נישום העוסק ב"עבודה ממושכת" כהגדרתה בסעיף 8א לפקודה, זכאי לקזז הפסד על פי סעיף 8א(ב)(2) לפקודה מביצוע העבודה הממושכת רק כאשר גמר לבצע לפחות 50% מהיקף העבודה. סכום הפסד שיותר בקיזוז יהיה בהתאם לשיעור היקף העבודה שהסתיים באותה שנה (בהתאם להיקף הכספי או להיקף הכמותי).

עמדה מספר 64/2019 - ייחוס הוצאות לנישום העוסק בבנייה של "יחידות עבודה"

ייחוס "הוצאות ריבית" ו"הוצאות הנהלה וכלליות" לנישום העוסק בבנייה של "יחידות עבודה" כהגדרת המונחים בסעיף 18(ד) לפקודה, יבוצע בהתאם לחזקה הקבועה בהוראות הסעיף ולא על בסיס מנגנון



ייחוס הוצאות אחר, למעט במקרים העומדים בכל המבחנים אשר נקבעו בחוזר מס הכנסה 7/2001 - מקצועית בעניין ייחוס הוצאות ריבית על פי סעיף 18(ד) לפקודה (בעקבות פס"ד אינטרבילדינג).

עמדה מספר 65/2019 - ניכוי בגין נזקי טבע

לא יראו בהוצאות בגין חפירה ודיפון שהוצאו במסגרת בניית מבנים כניכויים בגין נקיטת אמצעים למניעת סחף קרקע ונגד שטפונות ופגעי טבע אחרים המותרים בניכוי בהתאם להוראות סעיף 17(6) לפקודה.. הוצאות שלא יותרו בהתאם להוראות סעיף 17(6) ייבחנו במהותן וינכדו על פי הדין הרלוונטי ככל שישנה זכאות לניכוי כאמור (לדוגמה באמצעות פחת).

עמדה מספר 66/2019 - ניכוי בגין התקפות מהאוויר

ניכויים בגין נקיטת אמצעי זהירות מפני התקפות מהאוויר בהתאם להוראות סעיף 17(7) לפקודה, יותרו בניכוי בהתקיים שני התנאים הבאים:

1. ההוצאות הוצאו עבור אמצעי זהירות שעיקר השימוש בו הינו לנקיטת אמצעי זהירות מפני התקפות מהאוויר וזה היה ייעודו מלכתחילה. לעניין זה, יראו בהוצאות שהוצאו להקמת חניון או הוצאות שהוצאו להקמת ממ"ד שמשמש כחדר בדירה כהוצאות שאינן משמשות בעיקרן לנקיטת אמצעי זהירות כאמור והוצאות אלו לא יותרו בניכוי בהתאם להוראות סעיף 17(7) לפקודה.

2. ההוצאות הוצאו בהקמת נכסים המהווים רכוש קבוע בידי הנישום ולא כאשר מדובר בהוצאות לבניית מלאי.

הוצאות שלא יותרו בהתאם להוראות סעיף 17(7) ייבחנו במהותן וינכדו על פי הדין הרלוונטי ככל שישנה זכאות לניכוי כאמור (לדוגמה באמצעות פחת).

עמדה מספר 67/2019 - חלוקת רווחים כלואים

חברה שצברה רווחים שהופטרו ממס מכח חוק עידוד (בהתאם לנוסחו לפני ואחרי תיקון מס' 60) וביצעה אחת מהפעולות שלהלן, תחוייב להשלים את מס החברות שהופטרה ממנו למעט אם הצביעה על הכנסה חייבת ששולם בגינה מס בניכוי המס החל עליה (בין אם מס מלא או מופחת), אשר שימשה מקור לכל פעולה ופעולה שביצעה החברה (הכנסה חייבת כאמור, יכולה לשמש מקור לפעולה אחת פעם אחת):

(1) חלוקת דיבידנד לבעלי מניותיה לרבות דיבידנד שחלו לגבי הוראות סעיף 303 לחוק החברות אשר סווג לצורכי מס כהפחתת הון;

(2) סכום שניתן לבעלי מניותיה של החברה במהלך פירוקה;

(3) רכישת מניות של חברה בישראל שאינה בעלת פעילות תעשייתית או של חברה מחוץ לישראל;



4) מתן הלוואה לצד קשור לרבות בדרך של זקיפת חוב אך למעט הלוואות המסווגות כהלוואה לזמן קצר של פחות משנה או כאלו שניתנו לחברה בישראל בעלת מפעל תעשייתי כהגדרתו בחוק עידוד;

5) רכישה עצמית של מניותיה או מניות של צד קשור;

למען הסר ספק, לא מדובר ברשימה סגורה של פעולות אשר יכול ויבחנו על ידי פקיד השומה אלא ברשימת פעולות החלות לעניין העמדה החייבת בדיווח בלבד.

יובהר כי, עמדה זו מבוטלת מדוחות 2021 ואילך, ותדווח במסגרת [עמדה מספר 93/2021](#).

עמדה מספר 68/2019 - מתן בונוס במסווה של הקצאת מניות

יראו מניות שהוקצו לעובד, לרבות דיבידנד שהתקבל מכוחן, כמניות לעניין סעיף 102 לפקודה, רק ככל שהמניות הינן בעלות זכויות מלאות וקבועות ברווחים ובזכויות ההצבעה (מניות בעלות זכויות הצבעה אשר הוצמד להן הסכם יפוי כח - פרוקסי, יראו בהן מניות בעלות זכויות הצבעה), כך שאינן פוקעות, אינן משתנות ואינן תלויות או כפופות להחלטות דירקטוריון או אסיפה כללית.

לעניין זה יראו כל אחד מהתנאים הבאים כמי שיגרום למניה המוקצית שלא להוות מניה כמשמעותה בסעיף 102, ואת הדיבידנד המתקבל מכוחה לכאורה, להוות הכנסה לפי סעיף 2(1) או 2(2) לפקודה:

1. מניות הפוקעות בתום העסקה.
2. מניות נטולות זכויות הצבעה (מניות בעלות זכויות הצבעה אשר הוצמד להן הסכם יפוי כח - פרוקסי, יראו בהן מניות בעלות זכויות הצבעה).
3. מניות שיכול ולא ישתתפו בחלוקת דיבידנד שהוכרז לבעלי המניות הרגילים האחרים.
4. מניות שדיבידנד מכוחן מותנה בכך שהדירקטוריון יחליט לחלק לסוג מניה זה ללא חלוקה לבעלי המניות הרגילים האחרים.
5. קביעת הסדר לפיו בהתקיים תנאים מסוימים תימכר המניה על ידי המחזיק לחברה או מי מטעמה בסכום קבוע שאינו מהווה שווי שוק המניה ביום הימכרה (עמדה זו לא תחול במקרה של הסדרים בהתאם למתואר [בחוזר מס הכנסה 5/2017 שעניינו "מנגנוני שימור ומגבלות על מייסדים ועובדי מפתח"](#)).
6. הענקת אופציית רכש (CALL) מעובד למעבידו ביחס למניות שהוקצו לו לפי סעיף 102 לפקודה ו/או הענקת אופציות מכר (PUT) לעובד ממעבידו ביחס למניות שהוקצו לו לפי סעיף 102 לפקודה, למעט הסדר כאמור המתייחס למועד הפסקת העסקה וכאשר מחיר המימוש של



האופציה שניתנה לעובד הינו בהתאם לשווי שוק החברה במועד המימוש (בדיקת שווי השוק תבוצע על בסיס הערכת שווי כלכלית המבוססת על עקרונות הערכות שווי מקובלות כגון: D.C.F, מכפיל שווי מקובל וכיוצ"ב).

האמור בעמדה זו יחול על מניה או אופציה המעניקה מניה שמאפייניה הם כמתואר בעמדה זו. יתרון המס ייבחן הן על מקבל המניות והן בהיבט הניכויים של החברה המחלקת. חישוב יתרון המס יבוצע בהשוואת המס הן במועד ההקצאה והן במועד המימוש תוך השוואה לחבות המס בהתאם להוראות סעיף 102 ביחס לחבות המס לפי 3(ט) או 2(2) לפקודה.

עמדה מספר 69/2019 - אי הכרת הוצאות פחת בגין נכס שאינו בבעלות הנישום (כגון

בעסקאות BOT או PFI)

נישום שבדוחותיו הכספיים הוכרו הכנסות בגין הקמה או שדרוג של תשתית ובהתאם התשתית לא נרשמה כרכוש קבוע בידי (בהתאם להוראות פרשנות IFRIC 12 או הוראות תקן חשבונאות מספר 33), הרי שאף לצורכי מס לא יראו את הנישום כבעליו של התשתית ובהתאם לא יותרו לנישום בגין התשתית הוצאות פחת לפי סעיף 21 לפקודה והתקנות.

עמדה מספר 70/2019 - תשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הונית

תשלום מבוסס מניות בו הוענקו מניות חברת האם לעובדי החברה, אשר הוצג בדוחות הכספיים כעסקה המסולקת במכשירים הוניים (קרי, ההוצאה נרשמה כנגד סעיף בהון ולא כנגד התחייבות, וגובה ההוצאה נאמד כפונקציה של שווי הוגן במועד הענקה), ייחשב כהשקעת הון של חברת האם בחברה ולא חוב. כל תשלום שיועבר מהחברה לחברת האם כנגד אותה עסקה, ייחשב כדיבידנד (או הפחתת הון בהתאם לכללים הקבועים [בחוזר מס הכנסה 1/2018 שעניינו "סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות"](#)) לכל דבר ועניין, ולא תשלום בעבור חוב ועל כן יש לנכות מס במקור בהתאם. לעניין זה, עסקת תשלום מבוסס מניות כמשמעותה בתקן חשבונאות ישראלי 24 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 2.

יובהר כי, עמדה זו מבוטלת מדוחות 2021 ואילך, ותדווח במסגרת [עמדה מספר 94/2021](#).

עמדה מספר 71/2019 - הכנסות והוצאות בגין עסקאות של גידור שאינו גידור

חשבונאי

ככל שחברה ביצעה עסקת גידור שאינו גידור חשבונאי לפי IAS 39 ו/או תקן דיווח כספי בינלאומי מס' 9, כך שעסקת הגידור אינן נמדדת ומוכרת באופן מקביל ומתאים לטיפול החשבונאי בגין הנכס המגודר;



הרי שאין להתיר בניכוי הוצאות או הפסדים משערוך עסקאות הגידור לטובת הוגן ומנגד לא ימוסו רווחים משערוך העסקאות כאמור.

יובהר כי, עמדה זו מבטלת מדוחות 2021 ואילך, ותדווח במסגרת [עמדה מספר 95/2021](#).

עמדה מספר 72/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל

לראשונה בחנ"ז

בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה (להלן: "היחיד") כחברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב' לפקודה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי אותו היחיד תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יש לראות בו כ"תושב ישראל" לצורך ההגדרה בסעיף 75ב(15) לפקודה ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל כמצוין בסעיף 75ב(א)(1)(ד)(1) לפקודה.

עמדה מספר 73/2019 - דיבידנד רעיוני בחנ"ז לתושב חוזר ותיק, לתושב ישראל

לראשונה או לתושב חוזר

מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 75ב(ב)(1) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה (ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה). עמדה זו תחול בשינויים המחויבים גם לגבי תושב חוזר בשנת המס שבה הסתיימה לגבי תקופת ההטבות שבסעיף 14(ג).

עמדה מספר 74/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל

לראשונה בחמי"ז

בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה (להלן: "היחיד") כחברת משלח יד זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב(א) לפקודה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי אותו היחיד תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יש לראות בו כ"תושב ישראל" לצורך ההגדרה בסעיף 75ב(א) לפקודה ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל כמצוין בפסקה (2) להגדרת "חברת משלח יד זרה" שבסעיף 75ב(א) לפקודה.



עמדה מספר 75/2019 - דיבידנד רעיוני בחמי"ז לתושב חוזר ותיק או לתושב ישראל

לראשונה

מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 75ב(ד) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנה שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה (ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה).

עמדה מספר 76/2019 - חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק, תושב

ישראל לראשונה או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות

בעת חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, או לתושב חוזר (להלן: "היחיד") לאחר תום תקופת ההטבות שבסעיפים 14(א) ו-14(ג) בהתאמה, לא יחול הפטור בסעיפים כאמור והיחיד ימוסה בגין הכנסתו מדיבידנד בגובה חלקו ברווחי החברה הזרה שחולקו (ולא רק בגובה הרווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה). כלומר, כל עוד לא חולק בפועל דיבידנד מחברה זרה ליחיד במהלך תקופת הטבות, לא יחול הפטור בסעיפים הנ"ל, אם החלוקה בפועל בוצעה לאחר תום תקופת ההטבות.

עמדה מספר 77/2019 - תנאי ההכנסות הפאסיביות בחברה נשלטת זרה במקרה של

קבוצת חברות

בעת בדיקת סיווג ההכנסה כ"הכנסה פסיבית" כהגדרתה בסעיף 75ב(א)(5) לעניין קביעת חברה נשלטת זרה בקבוצת חברות זרות (למשל חברה בת זרה וחברות נכדות זרות), במסגרת בחינת התנאים שבסעיף 75ב(א)(1)(ב), יש לבחון את סיווג ההכנסות של כל אחת מחברות הקבוצה בנפרד ולא לבחון את סיווג הכנסות חברות הקבוצה כמכלול, בין אם עיסוקה של החברה הנבחנת בקבוצת החברות זרה לעיסוקה של חברת האם בקבוצה ובין אם לאו. קרי, אין להתעלם מעקרון היישות הנפרדת של כל חברה ויש לבחון כל הכנסה ב"ראי" החברה שהפיקה את ההכנסה ולא ב"ראי" הקבוצה כמכלול.

עמדה מספר 78/2019 - תקופת הפטור המקסימלית בנאמנות תושבי ישראל שאחד

מיוצריה היה לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או לתושב חוזר

כפי שנקבע בסעיף 5.4.2 [לחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות](#) בהתאם ל"מבחן המשולב", בנאמנות שחל עליה הדין לאחר תיקון 197 לפקודה תקבע תקופת ההטבות של הנאמנות בהתאם לתקופת ההטבות של היוצר המוטב או מי מבין הנהנים המוטבים אשר תקופת ההטבות שלו הגיעה



לסיומה במועד המוקדם ביותר מבין כל תקופות ההטבה של היוצר המוטב והנהנים המוטבים בנאמנות. כך למשל, בנאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 75ז(ה), אין להאריך את תקופת ההטבות מעבר לתקופת ההטבות הקבועה בסעיף 14 לפקודה, גם אם במהלך תקופת ההטבות עולה או שב לישראל אחד מהנהנים. כלומר לא תיצבר תקופת הטבות נוספת חדשה מהמועד בו עלה הנהנה.

עמדה מספר 79/2019 - חלוקה לאחר תקופת הפטור שמקורה ברווחים שהופקו

ונצמחו בתקופת הפטור בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה

כל חלוקה, כהגדרתה בסעיף 75ג' לפקודה ובסעיף 2.8 [לחוזר מספר 3/2016](#), לנהנה שהינו תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק, תושב חוזר (להלן: "נהנה מוטב") שמקורה ברווחים פירותיים או הוניים של נאמן בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה, לפי סעיף 75ח1(ד)(2) לפקודה, שהופקו ונצמחו במהלך תקופת ההטבות, אך חולקו בפועל לנהנה מוטב לאחר תום תקופת ההטבות, תהייה חייבת במס בשיעור של 30% ללא כל הטבה.

עמדה מספר 80/2019 - החזקה באמצעי שליטה שאינם מניות לעניין חברה נשלטת

זרה

הוראת סעיף 75ב לפקודה תחול גם על מי שמחזיק באחד מ"אמצעי השליטה" בחבר בני אדם שלא בדרך של החזקה במניות ובלבד שהוא מחזיק ב"אמצעי השליטה" באותו חבר בני אדם בהתאם לתנאים הקבועים בסעיף 75ב לפקודה. קרי, בעת בחינת תנאי החזקה בחברה נשלטת זרה כמפורט בסעיף 75ב(א)(1)(ד) לפקודה, תיכלל גם החזקה בזכות אחרת שאינה מניות, המקנה למחזיק בה את אחד מאמצעי השליטה המפורטים בסעיף 88 לפקודה.

עמדה מספר 81/2020 - דוחות מאוחדים עם אגודה שיתופית חקלאית

חברה תעשייתית המוחזקת על ידי אגודה שיתופית חקלאית, רשאית לאחד את דוחות המס שלה עם האגודה השיתופית החקלאית לפי החוק לעידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969 (בכפוף לתנאים הקבועים בו) ובלבד שהאגודה השיתופית החקלאית אינה מדווחת על הכנסותיה כשותפות בהתאם להוראות סעיף 62 לפקודה וזאת מאחר ושותפות אינה עומדת בהגדרת "חברת אם" משום שאינה חברה.

עמדה מספר 82/2020 - זיכוי ממס זר על הכנסה שהתקבלה מתאגיד זר שקיימת

שונות בסיווגו בין מדינת התושבות של המחזיק בו לבין מדינת התאגדותו

לתושב ישראל החזקה בתאגיד זר (להלן: "התאגיד הזר") המסווג כתאגיד שקוף על פי הדין בישראל ומסווג כתאגיד אטום במדינת ההתאגדות של התאגיד ובמדינה השלישית שבה הופקו הכנסות התאגיד



(להלן: "מדינה שלישית"). בעת זקיפת ההכנסות לתושב ישראל מהתאגיד הזר, הנובעות מהכנסות שהתקבלו ממדינה שלישית, יינתן לתושב ישראל זיכוי בגין מס זר ששולם לפי הנמוך מבין שיעור הניכוי במקור שחל בפועל בין המדינה השלישית לבין מדינת ההתאגדות של התאגיד, לבין שיעור הניכוי במקור שהיה חל בין המדינה השלישית לבין ישראל אילו חולקו ההכנסות ישירות לתושב ישראל מהמדינה השלישית.

עמדה מספר 83/2020 - סיווג של נאמנות שמקורה בהקניה בנאמנות תושבת ישראל

בה יוצר תושב ישראל אחד לפחות או בנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה קרובים

שלא דווח על אירוע רווח הון בהקניה

נאמנות שמקור הונה, למעט מזומן, מנאמנות תושבי ישראל, כהגדרתה בסעיף 75ז לפקודה, אשר יש בה או היה בה לפחות יוצר תושב ישראל אחד, או שמקור הונה הוא מנאמנות שהינה או הייתה נהנה תושב ישראל, שאינה נאמנות קרובים כמשמעותה או כהגדרתה בסעיף 75ח לפקודה, הינה נאמנות תושבי ישראל (וזאת בהתאם להוראות סעיף 75ד(ב) לפקודה והוראות סעיף 75ח1(ג) לפקודה). יובהר, כי במקרה בו נאמנות תושבי ישראל שבה יוצר תושב ישראל הקנתה נכס לנאמנות אחרת יראו באותו יוצר כיוצר גם בנאמנות החדשה וזאת בהתאם להוראת סעיף 75ד(ב) לפקודה ובהתאם יראו בנאמנות החדשה נאמנות תושבי ישראל. בהתאם להוראת סעיף 75ח1(ג) לפקודה תחולנה על נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים ההוראות החלות על נאמנות תושבי ישראל ובהתאם בעקבות הקניה מנאמנות כזו יראו בנאמנות החדשה כנאמנות שיש בה יוצר תושב ישראל וכנאמנות תושבי ישראל. חובת הדיווח בעמדה זו לא תחול ככל שבאירוע ההקניה לנאמנות החדשה דווח לרשות המסים בישראל אירוע מס חייב או בהקניה או העברה של נכס מנאמנות תושבת ישראל מוטבת כמשמעותה בסעיפים 75ז(ה) או 75ז(ה1) לפקודה בתקופת ההטבות כמשמעותה בסעיף 14(א) או 14(ג) לפקודה, לפי העניין, ובלבד שההעברה כאמור של כל נכסי הנאמנות המעבירה, למעט מזומן, במועד ההקניה או ההעברה הייתה פטורה ממס בישראל לפי סעיפים 97(ב)(1) או 97(ב)(2) לפקודה.

יובהר כי, עמדה זו מבוטלת מדוחות 2021 ואילך, ותדווח במסגרת [עמדה מספר 106/2021](#).

עמדה מספר 84/2020 - קיטון בהון המדווח של נאמנויות מסוימות בדרך של הקניה

או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי

הקטנת נכסי נאמנות תושבי ישראל כהגדרתה בסעיף 75ז לפקודה, בה לפחות יוצר תושב ישראל אחד, ושאינה נאמנות תושבת ישראל מוטבת כמשמעותה בסעיף 75ז(ה) או בסעיף 75ז(ה1) לפקודה בתקופת ההטבות כמשמעותה בסעיף 14(א) או בסעיף 14(ג) לפקודה, לפי העניין, או הקטנת נכסי נאמנות שהינה או הייתה נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים כהגדרתה בסעיף 75ח1 לפקודה, מחייבים



דיווח על אירוע רווח הון של מכירה בידי הנאמנות בגובה חלקם של הנהנים תושבי החוץ בנכסי הנאמנות, כפי שבא לידי ביטוי במקרים המפורטים להלן:

א. בנאמנות כאמור קיים נהנה אחד או יותר תושב ישראל ונהנה אחד או יותר תושב חוץ, והנאמנות מדווחת רק על חלק מהנכסים ו/או ההכנסות המופקות מהם המשויכים לחלקם של הנהנים תושבי ישראל.

ב. נאמן בנאמנות אשר הוציא מרשותו או העביר נכס מנכסי הנאמנות לנאמן בנאמנות אחרת, ועל הנאמנות האחרת לא חל מיסוי כיחיד תושב ישראל בהתאם להוראות הפקודה, יראו בנכסי הנאמנות שהועברו כנכסים שנמכרו במועד העברתם בהתאם לסעיף 88 לפקודה.

* נכסי נאמנות – למעט מזומן.

** הקטנת נכסי נאמנות – לרבות דיווח חלקי.

דוגמה:

בנאמנות תושבי ישראל שבה נהנה תושב ישראל, שלא מתקיימים בינו לבין היוצר יחסי קרבה כאמור בסעיף 175(ב) לפקודה, ונהנה תושב חוץ (להלן: "נאמנות 1"), נפטר היוצר היחיד שהינו תושב חוץ.

הנאמן בנאמנות 1 מחזיק, באמצעות חברה להחזקת נכסי נאמנות (להלן: "חברה להחזקת נכסי נאמנות 1"), מניות חברה תושבת חוץ (להלן: "נכסי הנאמנות"). ביום 1.1.2020 העביר הנאמן מחצית מהבעלות בנכסי הנאמנות מחברה להחזקת נכסי נאמנות 1 לחברה להחזקת נכסי נאמנות אחרת המוחזקת על ידי הנאמן בנאמנות אחרת שבה הנהנה הוא תושב חוץ בלבד (להלן: "נאמנות 2").

במועד העברת מחצית נכסי הנאמנות מנאמנות 1 לנאמנות 2 כאמור יחול אירוע מס. החל ממועד זה, נאמנות 1 תסווג כנאמנות תושבי ישראל, ונאמנות 2 תסווג כנאמנות תושבי חוץ כהגדרתה בסעיף 75ט לפקודה וזאת ככל שרווח ההון דווח כאמור לעיל.

יובהר כי, עמדה זו מבוטלת מדוחות 2021 ואילך, ותדווח במסגרת [עמדה מספר 107/2021](#).

עמדה מספר 85/2020 - לא ניתן לקזז הפסדים לאחור לצורך חישוב רווחים שלא

שולמו בחברה נשלטת זרה

לצורך חישוב הרווחים שלא שולמו בחברה נשלטת זרה כהגדרתם בסעיף 75(א)(12) לפקודה, יופחתו המסים החלים על ההכנסה הפאסיבית של החברה הנשלטת הזרה, הפסדיה של החברה הנשלטת הזרה לאותה שנה והפסדיה המועברים משנים קודמות שמקורם בהכנסות כאמור ולא יובא בחשבון קיזוז הפסדים לאחור, אף אם הדין במדינה הזרה מאפשר זאת. ככל שבמדינה הזרה קיימת אפשרות של קיזוז הפסדים לאחור אשר לא נתבעו בפועל לצורך חישוב רווחים שלא שולמו כאמור לעיל, הרי שהפסדים אלו ייבחנו לצורך חישוב הרווחים שלא שולמו בחברה הנשלטת הזרה בשנה שבה נבעו.



עמדה מספר 86/2020 - זיכוי ממס זר בגין הכנסת חוץ הפטורה בחלקה בישראל

במקרים של הכנסה הפטורה בחלקה וחייבת בחלקה, יינתן זיכוי ממס זר ששולם מחוץ לישראל רק בגין החלק היחסי של ההכנסה החייבת בישראל, שכן בהתאם לסעיף 201(א) לפקודה לא יינתן זיכוי בשל הכנסת חוץ הפטורה ממס בישראל.

עמדה מספר 87/2020 - לא יינתן עודף זיכוי בשנה השוטפת ועודף זיכוי מועבר לשנים

הבאות כשנבחרה האפשרות לזיכוי עקיף ולא זיכוי ישיר

לא יינתן עודף זיכוי כאמור בסעיף 205א לפקודה, במקרים בהם בחר הנישום ליישם את האפשרות לקבל זיכוי עקיף בהתאם להוראות סעיף 126(ג) לפקודה. בהתאם לאמור בסעיף 126(ה) לפקודה, הוראה זו מתייחסת הן לזיכוי הישיר בגין מיסי החוץ שהוטלו על הדיבידנד, והן לזיכוי בגין מס החברות שבו חויב חבר בני האדם מחלק הדיבידנד על ההכנסה שממנה חולקו הרווחים או הדיבידנד האמור. יובהר כי בהתאם להוראות סעיף 203(א) לפקודה, לא יינתן עודף זיכוי כאמור בשנה השוטפת וכן לא עודף זיכוי שיועבר לשנים הבאות.

עמדה מספר 88/2020 - מיסים שהטלתם נדחית למועד חלוקת הרווחים בפועל לא

יילקחו בחשבון לצורך יישום הוראות סעיף 75ב לפקודה (לצורך חישוב הרווחים שלא

שולמו והמס החל)

מיסים שלא הוטלו על הכנסה פסיבית בשנת המס בה הופקה ההכנסה הפסיבית של חברה נשלטת זרה ושהטלתם נדחית למועד חלוקת הרווחים לבעלי המניות לא יילקחו בחשבון לצורך יישום הוראות סעיף 75ב לפקודה. קרי, לצורך חישוב "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה, כהגדרתם בסעיף 75ב(א)(12) לפקודה, לא יופחתו מיסים כאמור בשנת המס שבה נצמחו ה"רווחים שלא שולמו" ולצורך חישוב "שיעור המס החל" כהגדרתו בסעיף 75ב(א)(13) לפקודה לא ייחשבו במסגרת המס הזר שבו חויבה החברה הנשלטת הזרה.

עמדה מספר 89/2020 - היחס שבין הוראות אמנת המס לדין הפנימי בנוגע לזיכוי

ממס זר

מתן זיכוי ממס זר ייעשה בהתאם למגבלות הקבועות בפקודת מס הכנסה ולהוראות הדין הפנימי המתייחסות לאחת או יותר מההוראות הבאות: הגדרות "מסי חוץ", "הכנסות חוץ" ו"הכנסות חוץ ממקור פלוני" כמשמעותם בסעיף 199 לפקודה, שיטת ה"סלים", תקופות המניות בחלק י' לפקודה (לדוגמה, התקופות המנויות בהוראות סעיף 205א או סעיף 207ב לפקודה), תקרת הזיכוי כאמור בסעיף 203 לפקודה, מיסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199 וקיצוזם רק כנגד מיסים שחלה עליהם פקודת מס הכנסה בשל



הכנסות חוץ ממקור פלוני, מגבלת הזיכוי המנויה בסעיף 205א לפקודה, סייגים לזיכוי כאמור בסעיף 207ד לפקודה וויתור על זיכוי כמשמעותו בסעיף 208 לפקודה. מבלי לגרוע מהאמור, יודגש כי הוראות אמנות המס מכפיפות את מתן הזיכוי להוראות הזיכוי הקיימות בדין הפנימי. לדוגמה, מס זר ששילם בחו"ל נישום תושב ישראל בגין הכנסה מתמלוגים לא יהא בר זיכוי כנגד המסים המתחייבים מהכנסת חוץ אחרת שמקורה בריבית, שכן המדובר בהכנסות חוץ הנובעות ממקורות הכנסה שונים.

עמדה מספר 90/2020 - זיכוי עקיף בגין דיבידנד שהתקבל ממדינה זרה אחת כנגד

מס חברות ששולם במדינה זרה אחרת

במקרה בו חברה ישראלית קיבלה דיבידנד משתי חברות בנות זרות המוחזקות על ידה (חברה A וחברה B), מיסי החוץ ששולמו על ידי חברה A (מס החברות הזר) יובאו בחשבון לעניין הוראות סעיף 126(ג) ו-203 לפקודה רק לעניין דיבידנד שחולק מחברה A, ולא יובאו בחשבון מס החברות הזר ששילמה חברה A לעניין הוראות זיכוי בהתאם לסעיף 126(ג) ו-203 לפקודה בגין דיבידנד שקיבלה החברה הישראלית מחברה B.

דוגמה

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") מחזיקה במלוא אמצעי השליטה בחברה זרה תושבת מדינה A (להלן: "חברה A") ובחברה זרה תושבת מדינה B (להלן: "חברה B").
2. חברה A חילקה דיבידנד לחברה, בסך 2,850 ₪. ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד הינה 4,000 ₪, הנח, כי במדינת A, לא חל ניכוי מס במקור על דיבידנדים.
3. חברה B חילקה דיבידנד לחברה, בסך 900 ₪. ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד הינה 1,000 ₪, הנח, כי במדינת B, לא חל ניכוי מס במקור על דיבידנדים.
4. הנח, כי שיעור מס החברות בישראל הינו בשיעור של 25% וכי בחישוב ההכנסה החייבת כאמור, בחרה החברה ליישם את הוראות סעיף 126(ג) לפקודה.

חישוב המס בישראל לחברה יעשה בדרך הבאה:

סה"כ	B	A	
-	₪100-	₪1,150	מסי החוץ (מס חברות)
₪5,000	₪1,000	₪4,000	הכנסה מדיבידנד (בגובה "הדיבידנד המגולם")
₪1,250	₪250	₪1,000	חיוב המס בישראל (בשיעור 25%)
₪(1,100)-	₪(100)	₪(1,000)-	זיכוי עקיף
₪150	₪150	₪0	מס לתשלום בישראל



● לא ניתן לקזז את ההפרש שבין מסי החוץ לבין הזיכוי העקיף (בסך 150 ₪) שמקורו מחברה A כנגד המס בישראל שמקורו מהכנסה מדיבידנד מחברה B, כלומר:

לא ניתן לחשב את המס בישראל לחברה בדרך הבאה:

סה"כ	
1,250 ₪	מסי החוץ (מס חברות)
5,000 ₪	הכנסה מדיבידנד (בגובה "הדיבידנד המגולם")
1,250 ₪	חיוב המס בישראל (בשיעור 25%)
(1,250) ₪	זיכוי עקיף
0 ₪	מס לתשלום בישראל

יובהר כי עמדה זו מבוטלת מדוחות 2025 ואילך, ותדווח במסגרת עמדה מספר 117/2025.

עמדה מספר 91/2021 - המרה של אמצעי תשלום מבוזרים (המכונים "מטבעות וירטואליים")

הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כוללת כל רכוש, בין אם מדובר בנכס מוחשי ובין אם מדובר בנכס לא מוחשי. "אמצעי תשלום מבוזר", הקרוי גם "מטבע וירטואלי" (כדוגמת ביטקוין, אתריום וכיוצא באלו), הינו רכושו של האדם המחזיק בו, ומשכך הוא נכלל בהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה. בהתאם לכך, מכירת "מטבע וירטואלי" מהווה אירוע מס החייב במס על פי הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה (רווח הון). אם פעילות מכירת "מטבעות וירטואליים" מגיעה לכדי "עסק", הרי שההכנסות ממכירת "המטבעות הווירטואליים" חייבות במס מכוח חלק ב' לפקודה.

בנוסף, "מטבע וירטואלי" אינו מהווה מטבע או מטבע חוץ כהגדרתם בחוק בנק ישראל, התשמ"ה-1985. בהתאם לכך, ולמען הסר ספק, ההפרש בין התמורה במכירה לבין עלות הרכישה לא יחשב כהפרשי הצמדה ו/או כהפרשי שער.

לעניין זה, יראו כמימוש גם פעולות של החלפת מטבע אחד באחר (ALT) גם אם לא התקבל מטבע רשמי (FIAT) כגון במצב בו מחליפים ביטקוין באת'ריום וכיוצ"ב.

לעניין עמדה זו, מדידת יתרון המס תבוצע ביחס לכל הרווחים שהיו לנישום בשנת המס מהפעילות המתוארת בעמדה, האמור בפסקה זו הוא לעניין בחינת סכום יתרון המס ואין בו בכדי לגרוע מחובת הדיווח בגין כל הכנסה בהתאם למועדה כנדרש בחוק.



הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 32/2017 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2017 והיא מחליפה את עמדה מספר 32/2017 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 32/2017 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2017 - 2020.

עמדה מספר 92/2021 - רווחים ראויים לחלוקה במכירת מניות של חברה הזכאית להטבות במס מכוח החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן - "חוק עידוד")

הוראות סעיף 94ב לפקודה אינן חלות בעת מכירה על ידי יחיד של מניות שיום רכישתן הוא במועד הקובע (1.1.2003) או לאחריו, לרבות בעת מכירת מניות של חברה הזכאית להטבות במס מכוח חוק עידוד.

עמדה מספר 93/2021 - חלוקת "רווחים כלואים"

חברה שצברה רווחים שהופטרו ממס מכח חוק עידוד (בהתאם לנוסחו לפני ואחרי תיקון מס' 60) ואשר נכון למועד פעולת חלוקה טרם חבה בשל מלוא הסכום של אותם רווחים במס לפי סעיף 47(א2), סעיף 51(ג) או (ח) כנוסחו לפני תחילתו של תיקון מספר 60, סעיף 51ב, סעיף 52א או סעיף 52ד לחוק העידוד (להלן: "הכנסה צבורה פטורה") וביצעה אחת מהפעולות שלהלן, מחוייבת להשלים את מס החברות שהופטרה ממנו:

6) חלוקת דיבידנד לבעלי מניותיה לרבות דיבידנד שחלו לגביו הוראות סעיף 303 לחוק החברות אשר סווג לצורכי מס כהפחתת הון;

7) מתן סכומי כסף או שווי כסף לבעלי מניותיה של החברה במהלך פירוקה;

8) רכישת מניות של חברה בישראל שאינה בעלת פעילות תעשייתית או של חברה מחוץ לישראל;

9) מתן הלוואה לצד קשור לרבות בדרך של זקיפת חוב אך למעט הלוואות המסווגות כהלוואה לזמן קצר של פחות משנה או כאלו שניתנו לחברה בישראל בעלת מפעל תעשייתי כהגדרתו בחוק עידוד;

10) רכישה עצמית של מניותיה או מניות של צד קשור;

למען הסר ספק, לא מדובר ברשימה סגורה של פעולות אשר יכול שייבחנו על ידי פקיד השומה, אלא ברשימת פעולות החלות לעניין העמדה החייבת בדיווח בלבד.

בוצעה פעולת החלוקה עד ליום 14.8.2021 - העמדה בדבר השלמת מס החברות על סכום שחולק בפעולת החלוקה לא תחול אם הצביעה החברה על הכנסה חייבת ששולם בגינה מס, בניכוי המס החל עליה (בין אם מס מלא או מופחת), אשר שימשה מקור לאותו סכום (הכנסה חייבת בניכוי מס כאמור יכולה לשמש מקור לסכום המחולק בפעולת חלוקה פעם אחת בלבד). יתרון המס בגין פעולת החלוקה יחושב בגין כל סכום שהחברה לא הצביעה על מקורו כאמור כאשר הוא מוכפל בשיעור מס החברות ממנו הופטרה החברה.



בוצעה פעולת החלוקה מיום 15.8.2021 ואילך - תחול העמדה לגבי כל סכום שחולק, ואף אם קיימת בחברה הכנסה חייבת העשויה לשמש מקור לביצוע פעולת החלוקה. יתרון המס יחושב בהתאם ליחס שבין ההכנסה הצבורה הפטורה לכלל רווחי החברה, כהגדרתם בסעיף 74(ד1) לחוק העידוד, כשהוא מוכפל בסכום פעולת החלוקה המלא, וכאשר המכפלה מוכפלת בשיעור מס החברות ממנו הופטרה החברה.

יתרון המס הכולל לצרכי העמדה הוא יתרון המס הכולל של כלל פעולות החלוקה שבוצעו בשנת המס או בתקופה הנבחנת.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 67/2019 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2019 והיא מחליפה את עמדה מספר 67/2019 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 67/2019 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2019 - 2020.

עמדה מספר 94/2021 - תשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הונית

תשלום מבוסס מניות בו הוענקו מניות חברת האם לעובדי החברה, אשר הוצג בדוחות הכספיים כעסקה המסולקת במכשירים הוניים (קרי, ההוצאה נרשמה כנגד סעיף בהון ולא כנגד התחייבות, וגובה ההוצאה נאמד כפונקציה של שווי הוגן במועד הענקה), ייחשב כהשקעת הון של חברת האם בחברה ולא חוב. כל תשלום שיועבר מהחברה לחברת האם כנגד אותה עסקה, ייחשב כדיבידנד (או הפחתת הון בהתאם לכללים הקבועים בחוזר מס הכנסה 1/2018 שעניינו "סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות") לכל דבר ועניין, ולא תשלום בעבור חוב ועל כן יש לנכות מס במקור בהתאם. לעניין זה, עסקת תשלום מבוסס מניות כמשמעותה בתקן חשבונאות ישראלי 24 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 2.

העמדה לא תחול מקום בו מתקיימים כל התנאים המפורטים להלן (ראה גם האמור בסעיף 2.3 בחוזר מס הכנסה 1/2021 שעניינו "תשלום לחברת אם בגין הענקת מכשיריה הוניים לעובדי החברה הבת (הסכמי recharge) אגב עסקה בינלאומית"):

- (1) התשלום הוא רק בגין המכשירים הוניים שהבשילו;
- (2) התשלום הוא לפי השווי שנקבע ביום רישום ההוצאה בדוחות הכספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים;
- (3) התשלום מבוצע מכח הסכם שיפוי שנחתם בין הצדדים טרם הענקת המכשירים הוניים;
- (4) ההוצאה נכללה בבסיס העלות/ההוצאות של החברה במסגרת יישום הוראות סעיף 85א לפקודה בהתאם להלכת קונטירה.

על עמדה זו תדווח גם החברה שלעובדיה הוענקו המכשירים הוניים על ידי חברת האם וגם החברה הישראלית העליונה בשרשרת חברות ישראליות אשר למי מהחברות שבשליטתה הוענקו מכשיריה



ההונויים של חברת האם ככל שמדובר בהחזקה בעקיפין באמצעות חברה ישראלית נוספת מקום בו חלות הוראות סעיף 216(ב) על דיבידנד שמחולק מהחברה שלעובדיה הוענקו המכשירים ההונויים.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 70/2019 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2019 והיא מחליפה את עמדה מספר 70/2019 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 70/2019 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2019 - 2020.

עמדה מספר 95/2021 - הכנסות והוצאות בגין עסקאות של גידור שאינו גידור

חשבונאי

ככל שחברה ביצעה עסקת גידור שאינו גידור חשבונאי לפי IAS 39 ו/או תקן דיווח כספי בינלאומי מס' 9, כך שעסקת הגידור אינן נמדדת ומוכרת באופן מקביל ומתאים לטיפול החשבונאי בגין הנכס המגודר, הרי שאין להתיר בניכוי הוצאות או הפסדים משערך עסקאות הגידור לשווי הוגן ומנגד לא ימוסו רווחים משיערוך העסקאות כאמור, למעט, כאשר ההכנסות מפעילות הגידור לכשעצמה, עולה כדי עסק (כגון במקרה של גופים פיננסיים שפעילות הגידור עולה אצלם לכדי עסק).

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 71/2019 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2019 והיא מחליפה את עמדה מספר 71/2019 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 71/2019 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2019 - 2020.

עמדה מספר 96/2021 - מתנה לתושב חוץ מתושב ישראל אינה פטורה ממש מכוח

סעיף 97(א)(5)

מתנה של "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה על ידי תושב ישראל לתושב חוץ מהווה "מכירה" כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה ובהתאם לכך חייבת במס רווח הון והיא אינה פטורה ממש מכוח הוראות סעיף 97(א)(5).

עמדה מספר 97/2021 - לא יינתן זיכוי ממסים שאינם מיסי חוץ, אשר שולמו לרשויות

המס של מדינה מחוץ לישראל

לא יינתן זיכוי מס (זיכוי ישיר לפי סעיף 200 לפקודה או זיכוי עקיף לפי סעיפים 126(ג) ו-203 לפקודה) בגין תשלומים ששולמו לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל שאינם מהווים מיסים ישירים המוטלים על הכנסה המהווים מס הכנסה או מס חברות לפי העניין, ומשכך אינם מהווים "מיסי חוץ" כהגדרתם בסעיף 199 לפקודה, גם אם תשלומים אלו מחושבים כאחוז מההכנסה. כך למשל לא יינתן זיכוי בגין תשלומים כאמור לעיל כדוגמת מיסי מחזור המוטלים על פעילות כלכלה דיגיטלית (כדוגמת GST, Equalization levy), מס עירוני, מס רכישה, מס מקומי, מיסי בריאות וכד'.



עמדה מספר 98/2021 - לא יינתן זיכוי עקיף בגין דיבידנד מגולם שמקורו ברווחי

אקוויטי של חברת הבת הזרה

חברה תושבת ישראל שקיבלה דיבידנד מחברה זרה המוחזקת על ידי העונה על התנאים הקבועים בסעיף 126(ג) לפקודה (להלן: "החברה האחרת"), ומקור ההכנסה ממנו חולק הדיבידנד הוא ברווחי אקוויטי שנרשמו בחברה האחרת או בחברה כלשהיא שמוחזקת (במישרין או בעקיפין) בידי החברה האחרת, לא תהיה זכאית לזיכוי עקיף לפי סעיף 126(ג) בגין אותו דיבידנד מגולם בגין מסים ששולמו בחברה המוחזקת במישרין בידי החברה האחרת. כלומר, זיכוי המס הקבוע בסעיף 203(ב) לפקודה בגין דיבידנד מגולם יינתן רק לגבי אחד מאלה:

(א) מסים ששולמו בפועל על ידי החברה האחרת כמשמעותה בסעיף 126(ג) לפקודה (להלן: "החברה האחרת");

(ב) מסים ששולמו בפועל על ידי חברה המוחזקת במישרין בידי החברה האחרת בשיעור שלא יפחת מ-50% ובתנאי שההכנסות שהמס בגיןן שולם כאמור, חולקו כדיבידנד בפועל לחברה האחרת. האמור חל מהטעם שלא מדובר ב"מיסי חוץ שאינם מוטלים במישרין", כהגדרתם בסעיף 203(ג) לפקודה, המשתלמים על הכנסות שלאחר תשלום המס חולקו כדיבידנד.

עמדה מספר 99/2021 - קביעת דיני המס בישראל לצורך קביעת ההכנסה של חבר

בני אדם זר לעניין חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה

חישוב הכנסתו, הכנסתו החייבת ורווחיו של חבר בני אדם הנחשב לתושב לצרכי מס במדינה זרה גומלת אך לא מגיש בה דוח על הכנסות או לא נחשב נישום לצרכי מס באותה מדינה, לצרכי סעיפים 75ב - 75ב1 ייעשה בהתאם לחלופה שבסעיף 75ב1(ב)(2) לפקודה, קרי בהתאם לדיני המס בישראל. כלומר, על מנת שתחול החלופה בסעיף 75ב1(ב)(1) לפקודה חבר בני האדם צריך להיות תושב לצרכי מס במדינה גומלת כמשמעותה בסעיף 196 לפקודה, המגיש דוח על הכנסותיו במדינה כאמור או תושב מדינה גומלת לצרכי מס הנישום במדינה כאמור.

כך למשל במקרה של חברה זרה תושבת מדינת אמנה שבהתאם לדיני המס באותה המדינה לא מגישה דוחות על הכנסותיה או לא נישומה באותה מדינה והכנסותיה נכללות במסגרת דוח מאוחד של חברה זרה המחזיקה בה, הכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחיה של החברה המוחזקת יחושבו בנפרד בהתאם לדיני המס בישראל.



עמדה מספר 100/2021 - סיווג חברה המוחזקת בשרשרת חברות כחברה נשלטת

זרה במקרה בו שיעור המס החל על החברה המחזיקה בה עולה על 15%

חבר בני אדם זר שבשרשרת חברות ייחשב כחנ"ז ככל שעומד בתנאי סעיף 75ב לפקודה, אף אם שיעור המס האפקטיבי בחבר בני האדם הזר המחזיק בו עולה על 15%. לדוגמה, חבר בני אדם זר שבשרשרת חברות, אשר שיעור המס הזר החל על הכנסתו הפסיבית נמוך מ- 15% (למשל מס אפקטיבי 10%), המוחזק במישרין ו/או בעקיפין בידי חבר בני אדם זר אחר בשרשרת ששיעור המס הזר כאמור בסעיף 75ב(א)(1)(ג) החל על הכנסתו הפסיבית עולה על 15% (למשל מס אפקטיבי 30%), ייחשב כחנ"ז ככל שעומד ביתר תנאי סעיף 75ב לפקודה.

יודגש, כי ככל שישולם דיבידנד בפועל לבעל השליטה אז יחולו הוראות סעיף 75(ד) לפקודה לעניין הזיכוי שיינתן.

עמדה מספר 101/2021 - רווח או הכנסה משינוי מבנה בידי חבר בני אדם שאינו

תושב מדינה גומלת ייכלל בחישוב "רווחים שלא שולמו"

רווח או הכנסה שהופק במסגרת שינוי מבנה שנערך על ידי חבר בני אדם שאינו תושב מדינה גומלת ייכלל בחישוב ה"רווחים שלא שולמו", ובהתאם לסעיף 75ב(2) לפקודה יחולו עליו דיני המס בישראל. יובהר, כי בהתאם להוראות חלק ה-2 לפקודה פרק שלישי, לא יינתן לחברה זרה פטור או דחיית מס בגין שינוי מבנה זה בהיעדר אישור מראש מטעם המנהל.

עמדה מספר 102/2021 - הקדש הפועל להשגת מטרה שאינה מטרה ציבורית בלבד

לא יוחרג מפרק הנאמנויות

הקדש שאינו פועל במישרין ו/או בעקיפין למטרה ציבורית בלבד לא יוחרג מפרק הנאמנויות בהתאם לסעיף 75ז(5) לפקודה, משכך לא ייחשב כהקדש שהוא מוסד ציבורי ויחולו עליו הוראות פרק רביעי 2 לפקודה.

לעניין זה, הקדש שאינו פועל במישרין ו/או בעקיפין למטרה ציבורית בלבד יהיה מי שמתקיים בו אחד מאלה:

1. ישנם נהנים בהקדש שאינם מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2).
2. ישנן העברות של נכסים או מזומנים, במישרין או בעקיפין, לקרוביו של יוצר ההקדש ו/או לצדדים הקשורים עימו בפעילות עסקית.



יודגש, כי יתרון המס הינו ההפרש שבין חבות המס הנובעת מדיווח בדרך של הקדש שהוא מוסד ציבורי לבין חבות המס הנובעת מדיווח בדרך של נאמנות שאינה פועלת למטרה ציבורית בלבד, המתחייבת במס על הכנסותיה בהתאם הוראות פרק רביעי 2 לפקודה. הדיווח על עמדה זו יבוצע ע"י הנאמן ו/או היוצר לפי העניין.

עמדה מספר 103/2021 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס בנאמנות על ידי נאמן

או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות

בהסדרי המעבר לנאמנויות נהנה תושב ישראל שפרסמה רשות המסים ביום 9 במרץ 2014 (להלן - "הסדרי המעבר") נקבע כי במקרים המתאימים, ועל בסיס בקשת הפונה, פקיד השומה יוכל לחייב במס את הון הנאמנות בכפוף לשיעורים שפורטו במסגרת ההסדר תוך קביעת יום רכישה חדש ומחיר מקורי חדש לנכסי הנאמנות (להלן - "יום רכישה החדש" ו-"המחיר המקורי החדש"). יום הרכישה החדש יהיה היום שקדם ליום התחילה (31.12.2013) והמחיר המקורי החדש יהיה התמורה (כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה) שהייתה נקבעת אילו הנכס היה נמכר ביום שקדם ליום התחילה ואשר עליה שולם מס במסגרת ההסדר.

מובהר, כי אם הנאמנות לא חויבה במס על הון הנאמנות כאמור בשיעורים המפורטים בהסדרי המעבר, יום הרכישה והמחיר המקורי של נכסי הנאמנות ייקבעו בהתאם להוראות סעיף 75(ו) - כפי שהיו בידי היוצר (כאשר מדובר בנכס שהקנה היוצר לנאמן) וסעיף 75(ד) - כפי שהיו בידי הנאמן (כאשר מדובר בנכס שחולק לנהנה ונמכר על ידי הנהנה), **ולא יקבע מחיר מקורי ויום רכישה חדש ליום 31.12.13**. זאת לרבות נאמנות קרובים שמקור נכסיה הוא בנאמנות אחרת שלא חויבה במס על הון הנאמנות כאמור בשיעורים המפורטים בהסדרי המעבר, ושהעבירה נכסיה ללא חבות במס לאותה נאמנות קרובים שנוצרה.

מבלי לגרוע מהאמור, לעניין עמדה זו, ככל שמדובר בנאמנות קרובים כמשמעותה בסעיף 75n לפקודה אשר הוקמה לפני יום 1.1.2003, יראו הקנייה לפני יום 1.1.2003 בנאמנות קרובים של נכס, שרווח ההון ממכירתו הופק מחוץ לישראל בהתאם להוראות סעיף 89(ב)(3), כמכירה של הנכס מהיוצר לנהנה וזאת לעניין קביעת המחיר המקורי ויום הרכישה כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה, כפי שנקבע **בסעיף 6.1.2.3 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות**. כלומר, לצורך חישוב הרווח לפי סעיף 88 לפקודה, יראו את יום ההקניה כיום הרכישה של הנכס בידי הנהנה ואת שווי הנכס ביום ההקניה כמחיר המקורי של הנכס ובלבד שהקניית הנכס לנאמנות דווחה לפקיד השומה בטופס 147 עד ליום 31.12.2015, מועד האורכה הרלוונטי למתן הודעות ביחס לנאמנויות קרובים (כמפורסם **בהודעה לציבור של רשות המסים מיום 29.6.2015**). למען הסר ספק, מובהר כי פקיד השומה יהא רשאי לבדוק את שווי הנכס ליום



ההקנייה כפי שדווח על ידי הנאמן, ונתונה לו כל סמכות בקשר לכך, כפי שנקבע [בסעיף 6.1.2.3 בחוזר מס הכנסה 3/2016](#).

לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח, יהיה, היוצר או הנאמן או הנהנה, בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 47/2017 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2017 והיא מחליפה את עמדה מספר 47/2017 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 47/2017 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2017 - 2020.

עמדה מספר 104/2021 - תושב ישראל המקבל חלוקות בעקיפין מנאמנות שמקור

הונה בנאמנות שבה הוא נהנה

נאמנות קרובים (להלן: "הנאמנות המקורית") שהיוצר בה הוא תושב חוץ והנהנים בה הם קרוביו, שלפחות אחד מהם הוא תושב ישראל (להלן: "נהנה תושב ישראל המקורי"), ושנכסיה הועברו ללא חבות במס (להלן: "ההעברה") לנאמנות חדשה שהוקמה (להלן: "הנאמנות החדשה"), שהנהנה תושב ישראל המקורי כבר לא נהנה בה. במקרה בו הנהנה תושב ישראל המקורי מקבל נכס או מזומן מהנאמנות החדשה, במישרין או בעקיפין, כתחליף לחלוקות שהיה זכאי לקבלן אלמלא ההעברה, יש לראות גם בנהנה תושב ישראל המקורי כנהנה בנאמנות החדשה שקיבל חלוקה והנאמנות החדשה תיוותר נאמנות קרובים.

עמדה מספר 105/2021 - נאמנות נהנה תושב חוץ שבהתקיים תנאי יתווסף לה בעתיד

נהנה תושב ישראל תסווג כנאמנות תושבי ישראל

נאמנות שהתקיימו בה במועד יצירתה התנאים האמורים בסעיף 75(א)(1) עד (3) לפקודה, אולם קיים תנאי שבהתקיימותו יתכן כי בעתיד יתווספו בה נהנים תושבי ישראל, אין לראות אותה כנאמנות נהנה תושב חוץ אלא כנאמנות תושבי ישראל לפי סעיף 75(א)(2) לפקודה.

עמדה מספר 106/2021 - סיווג של נאמנות שמקורה בהקניה בנאמנות תושבת ישראל

בה יוצר תושב ישראל אחד לפחות או בנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה קרובים,

שלא דווח על אירוע רוח הון בהקניה

נאמנות שמקור הונה, למעט מזומן, מנאמנות תושבי ישראל, כהגדרתה בסעיף 75 לפקודה, אשר יש בה או היה בה לפחות יוצר תושב ישראל אחד, או שמקור הונה הוא מנאמנות שהינה או שהייתה נהנה תושב ישראל, שאינה נאמנות קרובים כמשמעותה או כהגדרתה בסעיף 75 לפקודה, הינה נאמנות תושבי ישראל (וזאת בהתאם להוראות סעיף 75(ב) לפקודה והוראות סעיף 75(ג) לפקודה). יובהר,



כי במקרה בו נאמנות תושבי ישראל שבה יוצר תושב ישראל הקנתה נכס לנאמנות אחרת יראו באותו יוצר כיוצר גם בנאמנות החדשה וזאת בהתאם להוראת סעיף 75ד(ב) לפקודה ובהתאם יראו בנאמנות החדשה נאמנות תושבי ישראל שאינה נאמנות מוטבת כהגדרתה בסעיפים 75ז(ה) ו-75ז(ה1) לפקודה, גם אם כלל הנהנים בנאמנות החדשה הינם נהנים זכאים ו/או נהנים תושבי חוץ כמשמעותם בסעיפים כאמור. בהתאם להוראת סעיף 75נ1(ג) לפקודה תחולנה על נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים ההוראות החלות על נאמנות תושבי ישראל ובהתאם בעקבות הקניה מנאמנות כזו יראו בנאמנות החדשה כנאמנות שיש בה יוצר תושב ישראל וכנאמנות תושבי ישראל.

חובת הדיווח בעמדה זו לא תחול ככל שבאירוע ההקניה לנאמנות החדשה דווח לרשות המסים בישראל אירוע מס חייב או בהקניה או העברה של נכס מנאמנות תושבת ישראל מוטבת כמשמעותה בסעיפים 75ז(ה) או 75ז(ה1) לפקודה בתקופת ההטבות כמשמעותה בסעיף 14(א) או 14(ג) לפקודה, לפי העניין, ובלבד שההעברה כאמור של כל נכסי הנאמנות המעבירה, למעט מזומן, במועד ההקניה או ההעברה הייתה פטורה ממס בישראל לפי סעיפים 97(ב1) או 97(ב2) לפקודה.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 83/2020 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2020 והיא מחליפה את עמדה מספר 83/2020 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 83/2020 לעניין הגשת הדוחות לשנת המס 2020.

עמדה מספר 107/2021 - קיטון בהון המדווח של נאמנויות מסוימות בדרך של הקניה

או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי

הקטנת נכסי נאמנות תושבי ישראל כהגדרתה בסעיף 75ז לפקודה, בה לפחות יוצר תושב ישראל אחד, ושאינה נאמנות תושבי ישראל מוטבת כמשמעותה בסעיף 75ז(ה) או בסעיף 75ז(ה1) לפקודה בתקופת ההטבות כמשמעותה בסעיף 14(א) או בסעיף 14(ג) לפקודה, לפי העניין, או הקטנת נכסי נאמנות שהינה או הייתה נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים כהגדרתה בסעיף 75נ1 לפקודה, מחייבות דיווח על אירוע רווח הון של מכירה בידי הנאמנות בגובה חלקם של הנהנים תושבי החוץ בנכסי הנאמנות, ובלבד שכל הנהנים בנאמנות החדשה, ככל שישנה כזאת, הינם תושבים זכאים ו/או נהנים תושבי חוץ, כפי שבא לידי ביטוי במקרים המפורטים להלן:

א. בנאמנות כאמור קיים נהנה אחד או יותר תושב ישראל ונהנה אחד או יותר תושב חוץ או תושב זכאי, והנאמנות מדווחת רק על חלק מהנכסים ו/או ההכנסות המופקות מהם המשויכים לחלקם של הנהנים תושבי ישראל.

ב. נאמן בנאמנות אשר הוציא מרשותו או העביר נכס מנכסי הנאמנות לנאמן בנאמנות אחרת, ועל הנאמנות האחרת לא חל מיסוי כיחיד תושב ישראל בהתאם להוראות הפקודה, יראו בנכסי הנאמנות שהועברו כנכסים שנמכרו במועד העברתם בהתאם לסעיף 88 לפקודה.

• נכס בנאמנות - למעט מזומן.



- הקטנת נכסי הנאמנות - לרבות דיווח חלקי.

יובהר כי ככל שלא דווח על אירוע רווח הון בגין הקטנת נכסי הנאמנות ו/או הכנסות הנאמנות בגובה חלקם של הנהנים הזכאים, יראו בהכנסות הלא מדווחות הנובעות מהקטנת נכסי הנאמנות ו/או הכנסות הנאמנות בגובה חלקם של הנהנים הזכאים כהכנסותיה של נאמנות תושבי ישראל שאינה מוטבת כהגדרתה בסעיפים 75ז(ה) ו-75ז(ה1) לפקודה.

דוגמה:

בנאמנות תושבי ישראל שבה נהנה תושב ישראל, שלא מתקיימים בינו לבין היוצר יחסי קרבה כאמור בסעיף 75נ1(ב) לפקודה, ונהנה תושב חוץ (להלן: "נאמנות 1"), נפטר היוצר היחיד שהינו תושב חוץ. הנאמן בנאמנות 1 מחזיק, באמצעות חברה להחזקת נכסי נאמנות (להלן: "חברה להחזקת נכסי נאמנות 1") מניות חברה תושבת חוץ (להלן: "נכסי הנאמנות").

לאחר פטירת היוצר העביר הנאמן מחצית מהבעלות בנכסי הנאמנות מחברה להחזקת נכסי נאמנות 1 לחברה להחזקת נכסי נאמנות אחרת המוחזקת על ידי הנאמן בנאמנות אחרת שבה הנהנה הוא תושב חוץ בלבד (להלן: "נאמנות 2").

במועד העברת מחצית נכסי הנאמנות מנאמנות 1 לנאמנות 2 כאמור יחול אירוע מס. החל ממועד זה, נאמנות 1 תסווג כנאמנות תושבי ישראל, ונאמנות 2 תסווג כנאמנות תושבי חוץ כהגדרתה בסעיף 75ט לפקודה וזאת ככל שרווח ההון דווח כאמור לעיל.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 84/2020 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2020 והיא מחליפה את עמדה מספר 84/2020 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 84/2020 לעניין הגשת הדוחות לשנת המס 2020.

עמדה מספר 108/2021 - הפסד מועבר שנצמח לתושב חוץ טרם היותו תושב ישראל

לא יותר בקיזוז כנגד הכנסות שהופקו בישראל לאחר הפיכתו לתושב ישראל

אין לקזז הפסדים מועברים שנצמחו מחוץ לישראל ונוצרו לנישום תושב חוץ (יחיד, נאמנות או חבר בני אדם) עובר למועד שבו הפך להיות תושב ישראל, כנגד הכנסות שהופקו בישראל לאחר מועד זה, מאחר ואילו היה רווח, הנישום לא היה מתחייב עליו במס או לא היה נישום לפי סעיפים 29 ו-92 לפקודה וכן כיוון שהפסד שמקורו בחו"ל מותר בקיזוז לפי סעיף 29 לפקודה אך ורק ככל שמדובר בהפסד שהיה לתושב ישראל.



עמדה מספר 109/2021 - קביעת מחיר מקורי ויום רכישה בנכס שהתקבל במתנה או

בהורשה מאת תושב ישראל לראשונה/תושב חוזר ותיק/תושב חוזר

נכס שהתקבל במתנה או בהורשה בידי תושב ישראל מאת תושב ישראל לראשונה / תושב חוזר ותיק / תושב חוזר בתקופת ההטבות, לא יוצר בסיס עלות חדש ולא יוצר מועד רכישה חדש. בהתאם לכך לא יראו במועד פטירת המוריש או ביום מתן המתנה לפי העניין, כיום רכישת הנכס בידי תושב ישראל היורש או מקבל המתנה, לפי העניין. כמו כן, המחיר המקורי של הנכס בעת מכירה עתידית יהיה המחיר המקורי שהיה בידי המוריש או נותן המתנה, לפי העניין, ולא יקבע בהתאם לשווי השוק של הנכס ביום הפטירה או ביום המתנה, לפי העניין.

הדיווח על עמדה זו יבוצע ע"י היורש או מקבל המתנה בשנה בה נוצר חיסכון במס כתוצאה מנקיטת העמדה המנוגדת כגון בעת מכירת הנכס לאחר מכן על ידי היורש/מקבל המתנה, בעת ניכוי הוצאות פחת שלא בהתאם לקבוע בעמדה וכיוצ"ב.

עמדה מספר 110/2022 - הפחתת סכום הדיבידנד הרעיוני המתואם מחברה נשלטת

זרה מהדיבידנד שחולק בפועל

בעת חלוקת דיבידנד בפועל לבעל שליטה מרווחי חנ"ז מסוים בו הוא מחזיק במישרין או עקיפין, אין להפחית מסכום הדיבידנד האמור, בהתאם להוראות סעיף 75ב(ד)(1) לפקודה, סכום השווה לדיבידנד הרעיוני אשר מקורו ברווחי חנ"ז אחרת אשר מוסו בעבר בידי בעל השליטה או חליפו כדיבידנד רעיוני והכל בהתאם להוראות ולמגבלות הקבועות בסעיף 75ב(ב) לפקודה. לעניין זה, חלוקת דיבידנד בפועל לבעל שליטה מרווחי חנ"ז מסוים המוחזק בעקיפין ושורשר לבעל השליטה או חליפו, ייחשב כדיבידנד שחולק מאותו חנ"ז מסוים.

עמדה מספר 111/2022 - הכנסות פטורות בעת בחינת עמידתו של חבר בני אדם

בהגדרת "חברה נשלטת זרה" וחישוב ה"רווחים שלא שולמו"

בעת בחינת עמידתו של חבר בני אדם בהגדרת "חברה נשלטת זרה" כאמור בסעיף 75ב(א)(1)(ב) לפקודה וכן בעת חישוב ה"רווחים שלא שולמו" כהגדרת המונח בסעיף 75ב(א)(12), יש לכלול בחישוב סכום ההכנסה, סכום הרווחים וסכום ההכנסה הפסיבית כאמור בסעיפים 75ב(ב) ו- 75ב(ג) גם את כלל ההכנסות הפסיביות הפטורות ממס לרבות אך לא רק, הכנסות שמקורן בריבית, שכירות, תמלוגים וכיוצ"ב ולא רק הכנסות פטורות מדיבידנד או מרווח הון כאמור בסעיף 75ב(ג)(1).



עמדה מספר 112/2022 - קיזוז מיסי חוץ כנגד חבות המס על "דיבידנד רעיוני"

מחברת משלח יד זרה

לא ניתן להפחית "מסי חוץ" ששולמו על ידי תושב ישראל המחזיק בחמי"ז כנגד המס החל על הכנסותיו של אותו תושב מחמי"ז כאמור בסעיף 175ב(ד), זאת למעט האמור בסעיף 175ב(ה).

עמדה מספר 113/2022 - זיכוי עקיף בעת חלוקת דיבידנד מחברה זרה ניתן רק על

דיבידנד ורק לחבר בני אדם שמתחייב במס לפי סעיף 126(א) לפקודה

זיכוי עקיף בהתאם להוראות סעיפים 126(ג)-(ו) ו-203 לפקודה, יינתן לחבר בני אדם הזכאי לו לפי הוראות הסעיף רק בהתקיים שני אלה:

- (1) מקבל הדיבידנד בפועל הוא חבר בני אדם שהכנסותיו ממוסות לפי הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה;
- (2) הכנסת החברה נובעת מחלוקה בפועל שמסווגת "כדיבידנד" לעניין דיני המס בישראל (להבדיל, למשל מרווח הון בפירוק חברה). לעניין זה, הכנסת החברה כאמור בין אם סווגה כהכנסה לפי סעיף 126(1) ובין לפי 126(4) לפקודה.

עמדה מספר 114/2025 – תחולת הוראות סעיף 75ז(ה) לפקודה לעניין נאמנות

קרובים שהפכה לנאמנות תושבי ישראל בעקבות עלייתו או חזרתו של יוצר הנאמנות

לישראל והפיכתו מתושב חוץ לתושב ישראל

הוראות סעיף 75ז(ה) לפקודה, כנוסחו של הסעיף לאחר תיקון 197, יחולו כלשונן, בין היתר, גם לגבי נאמנות קרובים שהפכה לנאמנות תושבי ישראל בעקבות עלייתו או חזרתו של אחד היוצרים בנאמנות לישראל והפיכתו מתושב חוץ לתושב ישראל במעמד של תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר – והיוצר אינו רשאי לעקוף את הוראות סעיף 75ז(ה) האמור באמצעות בחירה להיחשב כיוצר בר שומה ובר חיוב במס בשל הכנסות הנאמנות בהתאם לסעיף 75ז(ח) לפקודה.

עמדה מספר 115/2025 - יראו שתי נאמנויות או יותר אשר נוצרו על ידי אותו יוצר,

כקרובות זו לזו – כמשמעות המונח "קרוב" בסעיף 88 לפקודה

יראו את כל הנאמנויות אשר יצר תושב ישראל לנהנים שונים או זהים כקרובות זו לזו, כמשמעות המונח "קרוב" בסעיף 88 לפקודה [על כל המשתמע מכך לעניין הגדרת המונחים "יחד עם אחר" ו- "בעל מניות מהותי" בסעיף 88, משמעות המונח "משיכה מחברה" בסעיף 3(ט) לפקודה, וכו'] - וזאת, בין היתר, לאור סעיף 75ז(ב) לפקודה הקובע כי בנאמנות תושבי ישראל יראו את נכסי הנאמנות כנכסיו של היוצר.

מהאמור לעיל נובע, בין היתר, כי לעניין בחינת השאלה האם נאמנות כלשהי מבין הנאמנויות אשר אותו תושב ישראל עונה להגדרת המונח "בעל מניות מהותי" בחבר-בני-אדם שבסעיף 88 - יש לצרף את כלל האחזקות של כלל הנאמנויות שיצר, שלהן זכויות באותו חבר-בני-אדם.



עמדה מספר 116/2025 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת

מס הכנסה

הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה. חישוב הכנסה החייבת הנובעת מהכנסה שהופקה מחוץ לישראל על ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל). נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל. יובהר כי לעניין סעיף זה חובת הדיווח על מי שנוקט בעמדה שונה תחול על תושב ישראל שמפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין (להלן: "הישות המושקפת"). יתרון המס יהיה ההפרש בין חבות המס של תושב ישראל לפי עמדה זו לבין חבות המס הנובעת מעמדתו של אותו תושב ישראל. יתרון המס יבחן ביחס לסך כל זכויותיו של הנישום בישויות מושקפות כאמור לעיל באופן מצרפי.

לעניין זה, ישות מושקפת הינה ישות שהכנסתה החייבת מיוחסת לבעל המניות בה כאמור בסעיפים 64 או 64א' לפקודה, שותפות או ישות מסוג LLC אשר ביקשה להפעיל את ההוראות האמורות בסעיף 5.2.2 לחוזר מס הכנסה 5/2004 בנושא: זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C.

יובהר כי ישות מושקפת יכולה להיות ישות שהתאגדה בישראל או מחוץ לישראל.

לצורך יישום עמדה זו במסגרת סעיף 131ה' לפקודה, ידרש הנישום לדווח עליה רק אם הוא מחזיק בתום שנת המס מעל 25% מאמצעי השליטה בישות המושקפת במישרין ו/או בעקיפין, לבדו או יחד עם קרובו ("קרוב" ו"אמצעי שליטה" לעניין זה – כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה).

ככל והישות המושקפת מוחזקת בעקיפין על ידי תושב ישראל, יבחן שיעור האחזקה, בהתאם למנגנון האמור בסעיף 75ב(א)(ד)(2) לפקודה.

למען הסר ספק אין בעמדה זאת לשנות את עמדת מס הכנסה בחוזר מס הכנסה 5/2004 בנושא: זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C ובפרט כי לא ניתן להעלות הפסד מ-LLC אשר בחר ליישם את הוראות סעיף 5.2.2 לבעל הזכויות בו.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של [עמדה מספר 27/2016](#) במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2016 והיא מחליפה את [עמדה מספר 27/2016](#) החל משנת המס 2025 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של [עמדה מספר 27/2016](#) לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2016 - 2024.



עמדה מספר 117/2025 - אי ניצול עודף זיכוי במקום בו בחרו להשתמש בשיטת

הזיכוי העקיף

בנסיבות בהן חברה ישראלית קיבלה דיבידנד משתי חברות בנות זרות, חברה A תושבת מדינה a וחברה B תושבת מדינה b, ככל והחברה הישראלית בחרה לחשב את הזיכוי בשל מס זר לפי חלופת הדיבידנד המגולם כמשמעותו בסעיפים 126(ג) ו-203 לפקודה (להלן: "שיטת הזיכוי העקיף") לא יובא בחשבון מס החברות הזר ו/או מיסי החוץ שהוטלו על אותו דיבידנד ששילמה חברה A (בין אם הוטלו על חברה A ובין אם על החברה הישראלית) לצורך חישוב זיכוי בשיטת הזיכוי העקיף כנגד המס החל על הכנסה מדיבידנד שקיבלה החברה הישראלית מחברה B. יובהר כי עמדה זו תחול גם כאשר חברות A ו-B הינן תושבות אותה מדינה. למען הסר ספק עמדה זו תחול גם במקום החברה הישראלית בחרה בשיטת הזיכוי העקיף הן על הדיבידנד מחברה A והן על הדיבידנד מחברה B והן במקרה בו בחרה החברה להחיל את שיטת הזיכוי העקיף רק על אחת מהן. כלומר, במקום בו החברה הישראלית ביקשה ליישם את שיטת הזיכוי העקיף כנגד קבלת דיבידנד מחברה זרה, לעמדת רשות המיסים יש ליישם את הוראות סעיף 126(ה) הן על רכיב מיסי החוץ שהוטלו על אותו דיבידנד והן על רכיב מס החברות המגולם ולא ניתן לקזז מי מהם כנגד מס החייב על הכנסה אחרת שאיננה ההכנסה מאותו דיבידנד ספציפי שעליו הופעלה שיטת הזיכוי העקיף, לרבות זו שנצמחה לה בגין דיבידנד אחר מחברה זרה.

דוגמה:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") מחזיקה במלוא אמצעי השליטה בחברה זרה A תושבת מדינה a (להלן: "חברה A") ובחברה זרה B (להלן: "חברה B") תושבת מדינה b. חברה A חילקה דיבידנד לחברה בסך 10,000 ₪ (ברוטו לפני ניכוי מס במקור בגין חלוקת הדיבידנד). ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד של חברה A עמדה על 12,500 ₪ והיא שילמה מס חברות במדינה A בסך 2,500 ₪. כמו כן בעת חלוקת הדיבידנד שילמה החברה מיסי חוץ בסך 1,000 ₪ במדינה a.

2. חברה B חילקה גם היא דיבידנד לחברה, בסך 900 ₪. חברה B חילקה דיבידנד לחברה בסך 900 ₪ (ברוטו לפני ניכוי מס במקור בגין חלוקת הדיבידנד). ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד של חברה B עמדה על 1,000 ₪ והיא שילמה מס חברות במדינה b בסך 100 ₪. כמו כן בעת חלוקת הדיבידנד לא שילמה החברה מס זר במדינה b.

3. הנח כי מס החברות בישראל הינו בשיעור 25%.

4. במקרה האמור ככל והחברה מבקשת ליישם את שיטת הזיכוי העקיף כנגד הדיבידנד שקיבלה מחברה A, סכום המס הזר המותר בזיכוי בגין חלוקת הדיבידנד מחברה A עולה על גובה המס



בישראל החייב בגין דיבידנד זה (להלן: "עודף המס הזר") ולכן המס החייב בישראל בגין הדיבידנד שקיבלה החברה מחברה A יהיה 0. יחד עם זאת עודף המס הזר לא יהיה בר העברה וקיזוז כנגד חבות המס של החברה שמקורה בדיבידנד מחברה B.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של [עמדה מספר 90/2020](#) במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2020 והיא מחליפה את [עמדה מספר 90/2020](#) החל משנת המס 2025 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של [עמדה מספר 90/2020](#) לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2020 - 2024.

עמדה מספר 118/2025 - אי דיווח על העברת נכס או פירוק בהתאם להוראות סעיף

6 להוראת השעה

חברת מעטים אשר לא ביקשה ולא קיבלה את אישור רשות המסים על העברת נכס או פירוק בהתאם להוראות סעיף 6 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024 – הוראת שעה, הרי שהוראת השעה כאמור לא תחול עליה.

בהעברת נכס שלא דווחה ואושרה כאמור יחולו הוראות הפקודה ויראו בה כדיבידנד בעין לבעלי המניות, דהיינו מכירת הנכס בשווי שוק ברמת החברה ודיבידנד בגובה תמורת הנכס ברוטו לבעל המניות. לעניין זה, יתרון המס ימדד כהפרש שבין המס החל בגין מכירת הנכס לפי שווי שוק בתוספת ניכוי המס במקור החל על הדיבידנד לבין ניכוי המס החל על הדיבידנד בכפוף להוראת השעה.

בפירוק שלא דווח ואושר כאמור יחולו הוראות הפקודה ויראו את נכסי החברה המתפרקת כנמכרים בשווי שוק. לעניין זה, יתרון המס ימדד כהפרש שבין המס החל בגין מכירת הנכסים לפי שווי שוק לבין ניכוי המס החל על הדיבידנד בכפוף להוראת השעה. כמו כן, יראו את בעלי המניות כמי שמכרו את מניות החברה המתפרקת בתמורה ליתרת המזומנים לסוף הפירוק. לעניין זה, יתרון המס ימדד בגובה המס החל בגין מכירת מניות החברה המתפרקת.

עמדה זו לא תחול במקרים הבאים:

1. חברות אשר ביצעו את העברת הנכס או הפירוק לפני מועד פרסום חוזר מס הכנסה ומיסוי מקרקעין מספר 03/2025 (3 באפריל 2025).
2. חברות אשר הגישו את הבקשה במערכת החלטות מיסוי עד ליום 30 ביוני 2026 ובמסגרת הגשת הבקשה צורף אישור ניכוי המס במקור על הדיבידנד ששולם בעת ההעברה או ראייה ממשית אחרת המעידה על ביצוע ההעברה במועד.



עמדה מספר 119/2025 - דיבידנד בידי קיבוץ

קיבוץ שיתופי ו/או קיבוץ מתחדש כהגדרתם בסעיף 54 לפקודה המקבל דיבידנד מחבר בני אדם, לא יחולו עליו הוראות סעיף 126(ב) לפקודה.

עמדה מספר 120/2025 - קיזוז הפסד הון מול הכנסה מעסק בהתאם להוראות סעיף

1)2 לפקודה

לעניין הוראות סעיף 92(א)(4) לפקודה, מקום בו ההכנסה מריבית או מדיבידנד ששולם בשל נייר ערך, עולה לכדי הכנסה מעסק, בהתאם להוראות סעיף 1)2 לפקודה, לא ניתן לקזז את ההכנסה העסקית כאמור מול הפסד הון.